

CONCURSEIRO

FORA DA CAIXA

CONTABILIDADE GERAL, AVANÇADA E DE CUSTOS

HENRIQUE DE LARA MORAIS
www.concuseiroforadacaixa.com.br

Sumário

Conceitos Básicos.....	2
Estrutura Conceitual (pontos relevantes do CPC 00)	4
Folha de Pagamento	6
Operações com Duplicatas	7
Ativo e Critérios de Avaliação do Ativo - Lei 6.404/76	9
Operações de Arrendamento Mercantil – CPC 06 (R2)	10
Subvenção e Assistência Governamentais - CPC 07	12
Ajuste a Valor Presente – CPC 12	13
Ativo Contingente – CPC 25	14
Propriedade Mantida Para Investimento (PIV) – CPC 28.....	14
Ativo Não Circulante Mantido para Venda (AÑCMV) – CPC 31.....	16
Instrumentos Financeiros – CPC 48	17
Depósitos Judiciais	17
Passivo e Critérios de Avaliação do Passivo – Lei 6.404/76	17
Empréstimos, Debêntures e CPC 08 – Custo de Transação e Prêmios	18
Provisões e Passivos Contingentes – CPC 25	20
Patrimônio Líquido – Lei 6.404/76	22
Custos de Transação e Prêmios – CPC 08	23
Reservas de Capital e Ações em Tesouraria – Lei 6.404/76	23
Reservas de Lucro – Lei 6.404/76.....	25
Dividendos – Lei 6.404/76	27
Imobilizado – CPC 27	28
Intangível – CPC 04 (R1)	30
Teste de Recuperabilidade – CPC 01	32
Estoques – CPC 16	34
Operações com Mercadorias	36
Demonstrações Contábeis – CPC 26	38
Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de DC – CPC 02	47
Investimento em Coligada, Controlada e ECC – CPC 18	49
Combinação de Negócios – CPC 15 (R1).....	53
Demonstrações Consolidadas – CPC 36 (R3).....	53
Políticas, Estimativas Contábeis e Retificação de Erros – CPC 23	55
Análise das Demonstrações Contábeis	57
Contabilidade de Custos	59
Extra - Questões (TEC)	61

CONCEITOS BÁSICOS

OBJETO, CAMPO DE ATUAÇÃO E FINALIDADE

- *Objeto da Contabilidade: **PATRIMÔNIO**.*
- *Campo de Atuação: **AZIENDAS** (entidades econômico-administrativas, com fins **lucrativos** OU não).*
- *Finalidade: **CONTROLAR** o patrimônio (função ADM) | **APURAR** lucro ou prejuízo (função econômica).*
- *Entidade de Grande Porte: mesmo sem ser S/A, possuem **Ativo > R\$ 240 mi OU RB_{ANUAL} > R\$300 mi**. São **obrigadas às mesmas normas das S/A** (Lei 6.404).*

TEORIA DAS CONTAS

PATRIMONIALISTA		MATERIALISTA		PERSONALISTA		
Patrimoniais	Resultado	Integrais	Diferenciais	Agentes	Correspondentes	Proprietários
A, P, PL	R, D	A, P	PL, R, D	Consignatários Bens	D+O	PL, R, D

RETIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO

ESTORNO	TRANSFERÊNCIA	COMPLEMENTAÇÃO
ANULA completamente com lançamento invertido de igual valor	TRANSFERE o valor de uma conta para outra. LANÇAMENTO ÚNICO	As contas estão corretas, mas os valores estão a maior OU a menor

FATOS CONTÁBEIS

PERMUTATIVOS <i>(qualitativos ou compensativos)</i>	MODIFICATIVOS <i>(quantitativos)</i>	MISTOS <i>(compostos)</i>
NÃO ALTERAM o valor do PL Representam apenas permuta entre elementos patrimoniais.	ALTERAM valor do PL . Podem ser aumentativos ou diminutivos . Envolvem receitas e despesas	Permutativos + Modificativos

Obs: Integralização de capital e distribuição de dividendos são fatos **complexos**.

TÉCNICAS CONTÁBEIS



LANÇAMENTOS

	1ª Fórmula	2ª Fórmula	3ª Fórmula	4ª Fórmula
Débito	1	1	2+	2+
Crédito	1	2+	1	2+

SITUAÇÕES PATRIMONIAIS

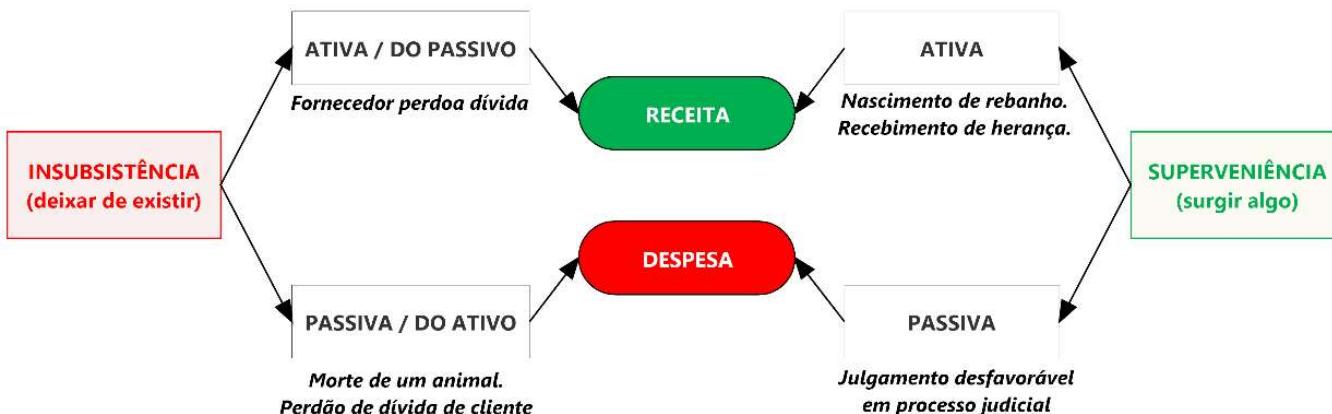
A > P → PL > 0 <i>Situação Positiva</i>	A = P → PL = 0 <i>Situação Nula</i>	A < P → PL < 0 <i>Passivo a descoberto</i>
---	---	--

LEI 6.404/76 - EXERCÍCIO SOCIAL

Art. 175 - Terá duração, em regra, de 01 ano, sendo a **data do TÉRMINO** será fixada no estatuto. §único: Nos casos de **constituição da Cia. e alteração estatutária: PODERÁ ter duração diversa**.

Cuidado! Não confundir com a questão do Ciclo Operacional, que servirá de base para a classificação em circulante e não circulante, MAS não para definir o exercício social, que, salvo as 2 exceções, será SEMPRE de 01 ano.

INSUBSISTÊNCIA X SUPERVENIÊNCIA



LEI 6.404/76 - ESCRITURAÇÃO

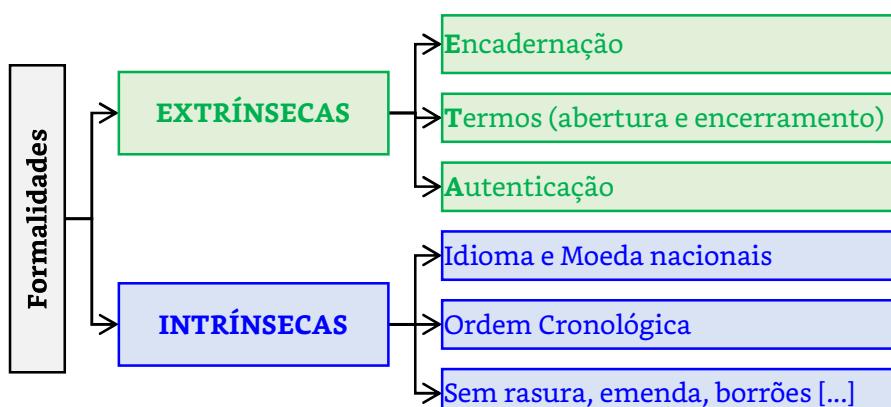
Idioma e moeda NACIONAIS	Sem espaços em branco, entrelinhas, borrões [...]	Ordem cronológica dd/mm/aaaa	Forma CONTÁBIL	Com base em documentos comprobatórios
Registros PERMANENTES	Legislação COMERCIAL	Princípios de contabilidade geralmente aceitos	Métodos ou critérios uniformes no tempo	Regime de COMPETÊNCIA

- Modificação de métodos ou critérios, de **efeitos RELEVANTES**, deverão ser indicados em NEx.
- DF serão assinadas pelos **administradores e por contabilistas** legalmente habilitados.
- Cias. Fechadas **PODEM OPTAR** por utilizar normas sobre DF das Cias. Abertas.

LEI 6.404/76 - LIVROS CONTÁBEIS

RAZÃO - conta contábil	DIÁRIO - lançamento
DISPENSA registro e autenticação	REQUER registro e autenticação
<ul style="list-style-type: none"> Título Data Histórico Débito / Crédito Saldo <p>Facultativo (obrigatório p/ RIR e Res. CFC 1.330)</p> <p>Principal Sistemático Cronológico</p>	<ul style="list-style-type: none"> Local e Data Conta Creditada Conta Debitada Histórico Valor <p>Obrigatório (Código Civil)</p> <p>Principal Sistemático Escrit. resumida: totais não excedam 30 dias</p>

FORMALIDADES DOS LIVROS



OUTROS LIVROS OBRIGATÓRIOS PARA S/A, SEGUNDO A 6.404

<u>Relacionados às Ações</u>	<u>Relacionados às Reuniões</u>
a) Registro de Ações Nominativas	a) Atas das Assembleias Gerais.
b) Registro de Partes Beneficiárias Nominativas	b) Atas das Reuniões do Conselho de Administração
c) Transferência de Ações Nominativas	c) Atas das Reuniões de Diretoria.
d) Transferência de Partes Beneficiárias Nominativas	d) Atas e Pareceres do Conselho Fiscal
	e) Presença dos Acionistas

ESTRUTURA CONCEITUAL (PONTOS RELEVANTES DO CPC 00)

CPC 00: **NÃO É uma norma / pronunciamento técnico propriamente dito**, portanto **NÃO DEFINE** normas ou procedimentos. Ele trata de aspectos conceituais, portanto **qualquer outro pronunciamento técnico, quando houver conflito com o CPC 00, prevalecerá sobre este**.

RELATÓRIOS CONTÁBIL-FINANCEIROS (DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS)

As DCs são elaboradas **PARA quem?** Para **usuários EXTERNOS** em geral, sendo os **usuários PRIMÁRIOS** os credores e investidores existentes e em potencial

- As DCs **NÃO TÊM propósito** de atender **necessidade específica** de determinados grupos de usuários, o que **NÃO impede** a divulgação de **informações adicionais** a um subconjunto de usuários.
- Governos, Órgãos Reguladores ou Autoridades Tributárias: **PODEM** determinar exigências específicas, no entanto, **NÃO devem afetar as DC elaboradas segundo o CPC 00** – são apresentadas em separado.

Qual **OBJETIVO** das DCs? Fornecer **informações que sejam ÚTEIS - RELEVANTE** e representar com **FIDEIGNIDADE** o que se propõe na tomada de decisões.

ATENÇÃO! As DCs **não são elaboradas para se chegar ao valor da entidade**; a rigor, fornecem info. para **AUXILIAR** os **USUÁRIOS** a **ESTIMAREM** o valor da entidade.

PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

ENTIDADE	<ul style="list-style-type: none"> Patrimônio é objeto e azenda campo de aplicação. Σ patrimônios ≠ nova entidade, mas = unidade econômico-contábil
CONTINUIDADE	<ul style="list-style-type: none"> Pressupõe que a entidade continuará em operação no futuro previsível (mín. 12m); Se houver incerteza quanto à continuidade, essa DEVE ser divulgada (NEx);
OPORTUNIDADE	<ul style="list-style-type: none"> Informações INTEGRAS E TEMPESTIVAS Inobservância pode ocasionar perda da relevância.
COMPETÊNCIA	<ul style="list-style-type: none"> Receitas e Despesas devem ser reconhecidas no momento de ocorrência do FG, independentemente de pagamento ou recebimento. Pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e despesas CORRELATAS
PRUDÊNCIA	<ul style="list-style-type: none"> Sempre que houver alternativas igualmente válidas, deve-se: <ul style="list-style-type: none"> Menor Ativo / PL / Receitas (evitar superestimar) Maior Passivo / Despesas (evitar subestimar)
REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL	<ul style="list-style-type: none"> Componentes do patrimônio devem ser INICIALMENTE registrados pelos valores originais das transações, em moeda nacional. Custo Histórico: data da aquisição (ativo) / curso normal (passivo). Uma vez integrado ao patrimônio, podem sofrer variações decorrentes de: <ol style="list-style-type: none"> Custo Corrente: data do balanço. Valor Realizável: venda de forma ordenada (curso do exercício social). Valor Presente: descontado fluxo de caixa futuro. Valor Justo: transação sem favorecimentos

A observância dos princípios é **OBRIGATÓRIA E CONDIÇÃO DE LEGITIMIDADE**.

CARACTERÍSTICAS DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

Características QUALITATIVAS fundamentais

RELEVÂNCIA: info que faz a diferença na decisão dos usuários – valor preditivo, confirmatório ou ambos

Materialidade é um aspecto **SUBJETIVO** da relevância, cuja omissão ou divulgação distorcida pode INFLUENCIAR decisões.

REPRESENTAÇÃO FIDEIGNA: completa, neutra (imparcial) e livre de erros (não significa exatidão em todos aspectos).

O uso de “Reservas Ocultas” por exemplo, mostra a falta de fidedignidade.

Qualitativas de MELHORIA (CO-CO-T-V)

Comparabilidade: similaridade / diferença entre dois ou mais itens.

Cuidado! Consistência é o uso dos **mesmos métodos** para os **MESMOS** itens.

Compreensibilidade: clareza, concisão.

Tempestividade: informação disponível a tempo para influenciar.

Verificabilidade: diferentes observadores chegarem à um **consenso, não necessariamente completo acordo.**

Muito cuidado para não confundir “Princípios” com “Características das Informações”

RECEITA E DESPESA

RECEITA: aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da **entrada de recursos** OU do **aumento de ativos** OU **diminuição de passivos**, que resultam em aumentos do PL, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais.

DESPESA: decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da **saída de recursos** OU da **redução de ativos** OU **assunção de passivos**, que resultam em decréscimo do PL, e que não estejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais.

ATENÇÃO (CONTABILIDADE DE CUSTOS – VIDE FINAL DO RESUMO)

- Gasto — Compra de um produto ou serviço, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).
- Desembolso — Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.
- Investimento — Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s).
- Custo — Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.
- Despesa — Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.
- Perda — Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária.

CONCEITOS DE CAPITAL E MANUTENÇÃO DE CAPITAL

CAPITAL FÍSICO = CAPACIDADE FÍSICA PRODUTIVA (CFP): baseada, por exemplo, nas unidades de produção diária.

Manutenção do Capital Físico: LUCRO somente considerado auferido se **CFPx₂ > CFPx₁**, depois de excluídas quaisquer distribuições aos proprietários e seus aportes de capital. Requer a adoção do **CUSTO CORRENTE como base de mensuração**.

CAPITAL FINANCEIRO = ATIVOS LÍQUIDOS = PL: representado pelo **dinheiro investido ou seu poder de compra investido**.

Manutenção do Capital Financeiro: LUCRO somente considerado auferido se **PLx₂ > PLx₁**, depois de excluídas distribuições aos proprietários e seus aportes de capital. **NÃO requer base específica de mensuração**.

ALGUMAS NOMENCLATURAS ADOTADAS EM PROVA

ATIVO	PASSIVO	PL
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Capital Aplicado / Investido ▪ Patrimônio Bruto ▪ Aplicações de Recursos ▪ Recursos à disposição <p>a) Capital Circulante Líquido (Giro Líquido) = Ativo Circulante – Passivo Circulante</p> <p>b) Capital Total = Passivo + PL</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Capital de TERCEIROS ▪ Recursos de TERCEIROS 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Situação Líquida ▪ Capital Próprio ▪ Recursos Próprios ▪ Passivo não Exigível

FOLHA DE PAGAMENTO

Salário Bruto: corresponde ao total das despesas de salário e sua apropriação ocorre ao final do mês, sendo o pagamento no início do mês subsequente. Pelo regime de competência registra-se uma Despesa c/ Salários (D) e um lançamento na conta **Salários a Pagar** (C). No momento do pagamento credita-se Caixa (C) e debita-se Salários a Pagar (D). Quando falar apenas **Salários = Salário Básico**.

Salário a Pagar = Salário Bruto – Descontos = Salário Líquido		DESPESAS do Empregador
(=) Salário Bruto <ul style="list-style-type: none"> + Salário Básico + Hora Extra + Gratificações + Férias + 13º + Salário Família* + Salário Maternidade* 	Descontos do Salário Bruto <ul style="list-style-type: none"> (=) Retenções <ul style="list-style-type: none"> - INSS do empregado - Contribuição Sindical - IRRF (=) Compensações <ul style="list-style-type: none"> + Adiantamento de Salários¹ + Empréstimos a empregados 	Salário Básico Hora Extra 13º Gratificações Férias FGTS (8%) Contribuição Patronal

* **são restituídos à empresa**, portanto **NÃO são despesas para o empregador**, **MAS constam no Salário a Pagar**. Eles são abatidos do INSS a recolher (parte patronal).

$$BC_{INSS} = BC_{FGTS} = \text{Salário}^1 + \text{Hora Extra} + \text{Gratificações} + \dots$$

ADIANTAMENTO DE SALÁRIOS

NÃO é despesa e NÃO faz parte da BC_{INSS / FGTS} do mês, afinal, de acordo com regime de competência, ainda não ocorreu o FG.

D – Adiantamento a empregados

C – Caixa

FÉRIAS E 13º

PROVISÃO p/ FÉRIAS: Deve ser reconhecida 1/12 por mês, sendo dedutível para fins de IRPJ, sendo calculada individualmente para cada funcionário.

ABONO DE FÉRIAS: Ao sair de férias, o funcionário tem direito ao Abono de férias, no valor de **1/3 do salário**. O abono deve ser somado ao salário, para cálculo dos encargos sociais.

PROVISÃO p/ 13º: semelhante à provisão p/ férias, sendo apropriado 1/12 avos do salário por mês, mais encargos, sendo a fração igual ou **superior a 15 dias de trabalho considerada como mês integral**.

VALE TRANSPORTE

A empresa paga o valor que o funcionário gasta com transporte público (ônibus, metrô) e **desconta 6% do salário** do funcionário. Por exemplo, se determinado funcionário gasta R\$ 260,00/mês e tem salário de \$2.000,00 a **empresa desconta 6% (120 reais)** e considera o **excesso (260 – 120 = 140) como despesa com vale transporte** (compõe as despesas com folha de pagamento).

OPERAÇÕES COM DUPLICATAS

Título de valor **COMERCIAL** [Triplicata = segunda via da duplicata]

1. Sacador / Tomador = vendedor / prestador – quem faz a **venda a prazo** (emite a duplicata);
2. Sacado = Comprador – quem contrai a dívida (aceita a duplicata);

VENDAS a prazo = Duplicata a receber = Clientes = Duplicatas emitidas - Direito

COMPRA a prazo = Duplicatas a pagar = Fornecedores = Duplicatas aceitas – Obrigação

A **receita de vendas** só será reconhecida quando da **TRADIÇÃO**, ou seja, na entrega das mercadorias.

COBRANÇA EM CARTEIRA

COBRANÇA EM CARTEIRA: quando a própria **empresa possui um setor específico** para realizar a cobrança dos valores devidos.

Reconhecimento inicial:	Cliente paga:	Cliente NÃO paga:
C – Vendas D – Duplicatas a receber	D – CAIXA C – Duplicatas a receber	D – Desp. PECLD C – Duplicatas a receber

COBRANÇA SIMPLES

Nesse caso, a empresa vai ao **banco para que este realize a cobrança** dos valores devidos. Nessa prestação **NÃO há antecipação de valores** (duplicata descontada), daí o nome ser cobrança simples, sendo meramente um serviço cuja finalidade é de realizar a burocracia da cobrança do pagamento das duplicatas, e, portanto, cobrará por tal prestação.

Envio das duplicatas para o banco (extra contábil) D – Banco c/ cobrança C – Endosso p/ cobrança	Pagamento das despesas bancárias: D – Desp. Bancária C – BCM	Cliente paga: banco emite aviso de crédito. D – BCM C – Duplicatas a receber	Cliente NÃO paga: banco tenta a cobrança, ineficaz. D – Desp. PECLD C – Duplicatas a receber
---	--	---	---

DUPLICATA DESCONTADA

Empresa entrega ao banco uma duplicata para que este faça sua cobrança E adiantar o valor da mesma. Dessa forma, o **banco cobra JUROS** (pelo adiantamento) e **encargos bancários**, ficando com a duplicata como garantia. **NÃO sendo paga**, banco devolve a duplicata e pega o dinheiro de volta (**valor da duplicata**).

<u>ENVIO DAS DUPLICATAS AO BANCO</u>	
D – Títulos Endossados	
<u>MOMENTO DO DESCONTO</u>	
D – Caixa	100
C – Duplicatas Descontadas (P)	110
D – Juros a vencer (ret. Passivo)	10
APROPRIACÃO JUROS - COMPETÊNCIA	
D – Despesa de Juros	10
C – Juros a vencer	10

NO VENCIMENTO	
Cliente PAGA	
D – Duplicatas Descontadas (baixa)	110
C – Clientes (Duplicatas a receber)	110
Cliente NÃO paga – Banco NUNCA perde!	
D – Duplicatas Descontadas (baixa)	110
C – BCM	110
<u>Obs:</u> devo devolver o dinheiro ao banco. Juros só correm a partir do vencimento .	

Se a Duplicata não for liquidada até o vencimento, a Duplicata Descontada morre e o banco volta para a cobrança simples.

PERDAS ESTIMADAS COM CRÉDITO DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA (PECLD / PDD)

Constitui-se **PECLD para o exercício seguinte** tendo em vista o **provável não recebimento** de créditos. Base: taxa média histórica nos **últimos 3 anos**. **PROVISÃO É UM NOME ERRADO**, mas usado em provas. **RETIFICA a conta Clientes no AC/AÑC.**

Quando NÃO HÁ ajuste (nem excesso nem insuficiência): o valor é simplesmente o $TX_{PERDAS} \times$ crédito a receber.

Ex: uma empresa não tem saldo na conta PECLD, e possui créditos a receber no valor de \$10.000. Supondo que a taxa média histórica é de 2,5%, o valor da PECLD a ser constituída, **p/ o exercício seguinte**, é de \$250,00 tendo como contrapartida uma Despesa c/ PECLD.

Quando há INSUFICIÊNCIA de ajuste: quando a **perda efetiva for SUPERIOR** ao montante da PECLD (a empresa subestimou as perdas), a empresa deve dar baixa na PECLD até o montante nela existente ("zerar" a conta), e a diferença entre a perda efetiva e a PECLD será debitada em "**Despesas com perdas incobráveis**" ou "**Devedores Insolventes**" e constituir a nova PECLD do exercício seguinte.

Ex: supondo BP_2004 uma empresa tenha créditos a receber de 27.000 em 2005, constituído PECLD de \$810, mas que durante o exercício (2005), tenha recebido apenas 16.200, dando baixa ("zerando") nos créditos não recebidos (9.900), tendo, portanto, uma "*Despesa c/ devedores insolventes*" no exercício. No BP_2005 ela possuía 42.000 de créditos a receber em 2006, devendo constituir uma PECLD (3%).

BP_2004: constitui PECLD_05	Durante 2005 recebeu só 16.200	BP_2005: constitui PECLD_06
Clientes 27.000	Clientes 10.800 (27.000 - 16.200; saldo final)	Clientes 42.000
C - PECLD_05 (810)	PECLD_05 0 (810 - 810; baixa na PECLD)	C - PECLD_06 1.260
D - Despesa c/ PECLD 810 (ADIÇÃO ao LALUR)	Despesa c/ Insolventes 9.990 (10.800 - 810): DEDUTÍVEL BC_{IR/CSLL}	D - Despesa c/ PECLD 1.260 (ADIÇÃO ao LALUR)

Quando há EXCESSO de ajuste: quando a **perda efetiva for INFERIOR** ao montante da PECLD (a empresa superestimou as perdas). No encerramento, a empresa tem **duas alternativas**:

(1) **REVERTER** o saldo remanescente de PECLD_X1 e constituir normalmente PECLD_X2

Reverte o saldo de PECLD D - PECLD_1 C - Receita com reversão de PECLD_1	Constitui nova PECLD C - PECLD_2 D - Despesa com PECLD_2
--	--

(2) **COMPLEMENTAR** o saldo da PECLD_X1 **até o montante das novas perdas** (seria a PECLD_X2): Supondo que o saldo atual da PECLD é de 5.000 (PECLD_X1 em excesso) e realizei nova estimativa c/ PECLD_X2 de 7.500. Devo complementar o saldo atual, até o montante da nova estimativa, assim:

PECLD	Complementação	Saldo da PECLD
\$ 5.000	C - PECLD 2.500	Saldo anterior da PECLD 5.000
X	D - Despesa com PECLD 2.500	Complementação da PECLD 2.500
\$ 7.500		Novo saldo da PECLD 7.500

Obs: no cálculo da PECLD, a **ESAF não contabiliza** a "Duplicata Descontada". Seu valor deve ser SUBTRAÍDO do saldo de créditos a receber.

Importante! O **recebimento de créditos considerados incobráveis em exercícios anteriores** gera, no ano corrente, um crédito em "**Outras RECEITAS Operacionais**", com contrapartida em Caixa.

DUPLICATAS A VENCER X DUPLICATAS A PAGAR

DUPLICATAS A VENCER	DUPLICATAS A PAGAR
É uma RECEITA para a empresa que emite e uma DESPESA para a pessoa que recebe.	OBRIGAÇÕES da empresa perante à terceiros, logo deverá honrá-las futuramente.

CHEQUE E NOTA PROMISSÓRIA

Nota Promissória	Título de valor FINANCIERO (empréstimos e financiamentos) 1. Emitida pelo devedor; 2. Aceita pelo credor.
Operações com Cheque	RECEBE um CHEQUE (título de liquidez imediata), D - CAIXA PAGA com CHEQUE, C - BCM (basta pensar : está saindo \$\$ naquele momento? NÃO!)

ATIVO E CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DO ATIVO - LEI 6.404/76

CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO

ATIVO é um **recurso CONTROLADO** pela entidade como resultado de **eventos PASSADOS** e do qual se espera que resultem **FUTUROS BENEFÍCIOS** econômicos para a entidade.

Ativo Circulante (AC)

Disponibilidades - CX, BCM, Numerários em Trânsito e Aplic. Fin. Liquidez Imediata

Depósitos bancários à vista - **contas especiais para PAGAMENTOS específicos** (Fopag, dividendos a pagar, etc.), e **contas especiais de COBRANÇA** (FGV).

Direitos Realizáveis no curso do ES Subsequente

Aplicações de Recursos em despesas do exercício SEGUINTE (despesas antecipadas)

AÑC Mantido para Venda

Ativo NÃO Circulante (AÑC)

Realizável a Longo Prazo (RLP)

Direitos realizáveis **APÓS o término do ESS; VENDA, ADIANTAMENTO ou EMPRÉSTIMO** a **coligadas, controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro**, que **NÃO SEJAM** negócios usuais da Cia.

Investimentos

Participações **PERMANENTES** em outras sociedades; Direitos de QQN, não classificáveis no AC, **E** que **NÃO** se destinem à manutenção da atividade – **ex:** imóvel para expansão, propriedade p/ investimento (terreno para valorização ou edifício para aluguel)

Imobilizado

Bens corpóreos **DESTINADOS à manutenção das atividades**, **INCLUSIVE** os decorrentes de operações que transfiram os benefícios, riscos e controle (AMF)

Intangível

Bens incorpóreos **destinados à manutenção da Cia.**, **INCLUSIVE** o fundo de comércio adquirido.

CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DO ATIVO

O tema é tratado pelo art. 183 da LSA (Lei 6.404):

Elemento	Critérios de Avaliação
Instrumentos financeiros , inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no AC ou no AÑC (realizável a longo prazo)	<ul style="list-style-type: none"> ▣ Vjusto: destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e ▣ Custo de Aquisição ou Valor de Emissão: demais aplicações
Mercadorias, matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado	Custo de Aquisição – Ajustes ¹
Investimentos em outras Cias.	<ul style="list-style-type: none"> ▣ Custo de Aquisição – Ajustes¹ ▣ MEP (vide CPC 18)
Imobilizado	Custo de Aquisição – Depreciação / Amortização / Exaustão
Intangível	Custo de Aquisição – Amortização

Elemento	Critérios de Avaliação
Realizável a Longo Prazo	São ajustados a valor presente (AVP), sendo que os <u>demais</u> (curto prazo) só ajustados se o efeito for relevante

¹PERDAS ESTIMADAS NO ATIVO (AJUSTES)



ATIVO DIFERIDO

O saldo existente em 31/12/2008 no Ativo Diferido que, pela sua natureza, **não puder ser alocado a outro grupo** de contas, **poderá permanecer no ativo sob essa classificação** [diferido] até sua completa amortização, **SUJEITO** à análise sobre a **recuperação de valores** (teste de recuperabilidade). Assim, as possibilidades são:

1. Reclassificação em outro grupo do BP (Imobilizado, Intangível ou Investimento)
2. Baixa do Ativo Diferido contra LPA
3. Manutenção no Ativo Diferido até completa amortização

GASTOS PRÉ-OPERACIONAIS

Antigamente eram alocados no Ativo Diferido, porém, com a Lei 11.941 esses gastos passaram a ter 2 destinos possíveis:

1. Ativados ao Imobilizado ou Intangível
2. Despesas do período, quando forem gastos referentes a treinamentos, por exemplo.

OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL – CPC 06 (R2)

Arrendamento Mercantil (leasing): é um acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário em troca de um pagamento o direito de USAR um **ATIVO** por um período de tempo¹. Pode transferir ou não os riscos e benefícios inerentes à propriedade.

- **Início do arrendamento:** data mais antiga entre data do **acordo** e data do **compromisso**;
- **Início da contagem:** data na qual o arrendatário passa a exercer o DIREITO DE USO;
- **Riscos:** perdas devidas à obsolescência e variações no retorno em função de alterações nas condições econômicas;
- **Benefícios:** operações lucrativas na vida econômica e ganhos de aumentos de valor ou realização do V_{RESIDUAL}.

ARRENDAMENTO MERCANTIL OPERACIONAL (AMO)

AMO: aquele que não é AMF = NÃO HÁ transferência substancial dos **RISCOS** e **BENEFÍCIOS**. Registrado como despesa / receita na **LINHA RETA**, exceto se outra base for mais representativa. Tratamento contábil do AMO = **ALUGUEL**.

OBS: o ativo arrendado está no balanço do ARRENDADOR, sendo depreciado normalmente, já que ele assume os benefícios e os riscos (EX: **manutenção e assistência** do ativo é de **sua responsabilidade**).

Contabilização: AMO de veículo de valor de \$30.000, pagando \$500 / mês:

Para o arrendador, é uma RECEITA	Para o arrendatário, é um DESPESA
D – Caixa 500	D – Despesa de AMO 500
C – Receita com AMO 500	C – Caixa / BCM 500

Cuidado! Se arrendatário possui a **opção de compra** por um preço = **V_{JUSTO}** na data em que a opção seja exercida, trata-se de **Arrendamento OPERACIONAL**, desde que não haja transferência dos riscos e benefícios.

ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO (AMF)

AMF: É aquele em que **HÁ transferência substancial de TODOS os BENEFÍCIOS e RISCOS**. Pode ou não ser transferido o título de propriedade **ao final do contrato** (opção de compra). Na essência é uma **compra e venda**.

OBS: o ativo arrendado é um **ATIVO (imobilizado ou intangível)** no ARRENDATÁRIO.

Contabilização: AMF de um carro; vida útil 10 anos, **V_{JUSTO}** = 170.000 e **V_{PRESENTES}** = 173.000, pago em 4x anuais de 50.000, juros efetivos de 6,83% a.a e que a empresa pretenda exercer opção de compra, cujo VRG = 5.000.

1 - Lançamento inicial no **ARRENDATÁRIO** (NÃO HÁ JUROS NO MOMENTO INICIAL):

D – Veículos (Ativo) 170.000 → **V_{JUSTO} x V_{PRESENTES}: MENOR**

C – AMF **a pagar** (Passivo) 200.000 → 4x 50.000

D – (-) Juros Passivos a Transcorrer (ret. Passivo) (30.000) → **V_{APAGAR} - V_{JUSTO}**

- Quaisquer custos diretos iniciais do arrendatário **devem ser adicionados à quantia reconhecida como ativo** e lançada na conta Encargos Financeiros a Transcorrer, que engloba Juros + Encargos.

2 – Lançamento no **ARRENDADOR**:

D – Conta a receber (Ativo) 200.000

C – Receita Financeira a apropriar (ret. Ativo) (30.000)

Investimento líquido de **170.000**, nesse exemplo

CONCEITOS

Valor Residual Garantido (VRG): é para um **arrendatário**, a **parte do valor residual que seja garantida por ele ou por parte a ele relacionada**, não relacionado com o arrendador - ele vai de fato adquirir e paga o **V_{RESIDUAL}** junto com a última parcela.

Valor Residual NÃO Garantido: a parte do **valor residual do ativo arrendado**, cuja realização pelo arrendador **não esteja assegurada** ou esteja unicamente garantida por uma parte relacionada com o arrendador.

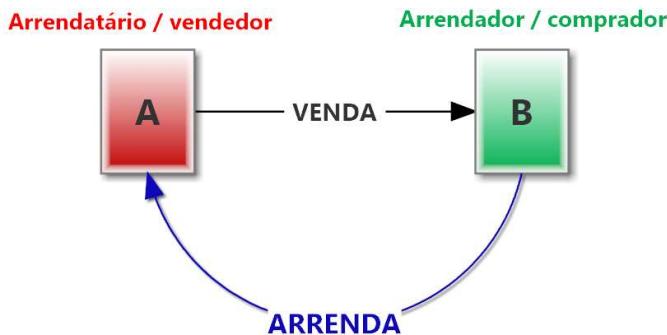
Vida Econômica x Vida Útil: **VIDA ECONÔMICA:** período que o ativo seja **economicamente utilizável ou nº de unidades de produção (relativo ao BEM propriamente dito – não varia de empresa para empresa)**.

- VIDA ÚTIL:** período estimado, durante o qual se **ESPERA** que os **benefícios econômicos** incorporados no ativo sejam consumidos (**relação da empresa com o BEM – cada empresa pode ter uma vida útil diferente**).

SITUAÇÕES QUE, ISOLADA OU EM CONJUNTO CONFIGURAM AMF

- Transfere-se a **propriedade ao FINAL** do contrato (**opção de compra**)
- V_{RESIDUAL}** suficientemente **MENOR V_{JUSTO}** – afinal, **não se trata de uma compra de mercado**
- PRAZO: MAIOR PARTE** da vida **ECONÔMICA** do ativo
- No início, **V_{PRESENTES}** representa **PELO MENOS todo V_{JUSTO}**
- O ativo arrendado é de tal forma **especializado**, que **apenas o arrendatário pode usá-lo** s/ grandes modificações
- Fica **PERMITIDA** a **DEPRECIAÇÃO** do bem **arrendado**. Se o arrendatário **não tiver certeza de que ficará com o bem ao final**, o bem será **TOTALMENTE depreciado** no menor dos dois prazos: **Contrato ou V_{ÚTIL}**.

RETROARRENDAMENTO (LEASEBACK)



Conceito: transação só realizada entre PJs – geralmente quando a empresa “A” precisa de caixa / capital de giro, i.e., é uma forma de B financiar A com o bem em garantia. O arrendamento pode ser AMF ou AMO.

Leaseback AMO: qualquer lucro ou prejuízo na venda deve ser **IMEDIATAMENTE reconhecido no resultado**.

Leaseback AMF: EXCEDENTE de preço de venda (LUCRO) obtido sobre o V_{CONTÁBIL} é uma **RECEITA DIFERIDA** que deve ser amortizada durante o prazo do arrendamento. Se o valor de venda for abaixo (PREJUÍZO) do V_{CONTÁBIL}, aí sim reconhece-se uma **despesa no resultado**.

SUBVENÇÃO E ASSISTÊNCIA GOVERNAMENTAIS - CPC 07

CONCEITO E NATUREZA

Subvenção Governamental é uma assistência governamental **geralmente na forma de contribuição pecuniária**, mas não só restrita a ela, geralmente condicionada ao cumprimento passado ou futuro de certa condição.

Uma **subvenção DEVE** ser reconhecida como **RECEITA** ao longo do período necessário e confrontada com as despesas correspondentes, segundo regime de **COMPETÊNCIA** - “Outras Receitas Operacionais”

A subvenção NÃO PODE (jamais) ser creditada diretamente no PL.

RECONHECIMENTO

Subvenção governamental NÃO deve ser reconhecida como receita até que seja razoável que:

- A **entidade cumprirá TODAS as condições** E relacionadas à subvenção
- A **subvenção SERÁ recebida** - simples recebimento **NÃO** é prova de que as condições foram ou serão cumpridas.

Subvenções Incondicionadas	<p>Em todos os casos, a receita é reconhecida IMEDIATAMENTE</p> <p>D – Caixa <u>ou</u> outro ativo qualquer (terreno, máquinas, etc.)</p> <p>C – RECEITA com Subvenção (direto na DRE)</p>				
Subvenções Condicionadas	<p>Enquanto <u>não atendidas</u> os requisitos p/ reconhecimento da receita, a contrapartida da subvenção no ativo DEVE ser feita em conta específica do passivo - RECEITA DIFERIDA</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center; width: 50%;">Ativo Monetário</th> <th style="text-align: center; width: 50%;">Ativo NÃO Monetário</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="padding: 5px;"> D – Ativo Monetário (Caixa - \$\$) C – Receita Diferida (PC / PNC) </td><td style="padding: 5px;"> D – Ativo NÃO monetário* (máquinas, terrenos, etc.) C – Receita Diferida (PC / PNC / ret. A)** * DEVE ser reconhecido pelo seu V_{JUSTO} ** No caso do ativo não monetário, o valor PODE ser lançado retificando o V_{CONTÁBIL} do próprio ativo (logo, inicialmente, ativo pode = 0) </td></tr> </tbody> </table> <p>A receita diferida vai sendo “baixada” ao longo do tempo conforme base¹ adotada com contrapartida em uma receita, assim:</p> <p style="margin-left: 20px;">D – Receita Diferida (P)</p> <p style="margin-left: 20px;">C – Receita com Subvenção (R)</p>	Ativo Monetário	Ativo NÃO Monetário	D – Ativo Monetário (Caixa - \$\$) C – Receita Diferida (PC / PNC)	D – Ativo NÃO monetário* (máquinas, terrenos, etc.) C – Receita Diferida (PC / PNC / ret. A)** * DEVE ser reconhecido pelo seu V_{JUSTO} ** No caso do ativo não monetário , o valor PODE ser lançado retificando o V_{CONTÁBIL} do próprio ativo (logo, inicialmente, ativo pode = 0)
Ativo Monetário	Ativo NÃO Monetário				
D – Ativo Monetário (Caixa - \$\$) C – Receita Diferida (PC / PNC)	D – Ativo NÃO monetário* (máquinas, terrenos, etc.) C – Receita Diferida (PC / PNC / ret. A)** * DEVE ser reconhecido pelo seu V_{JUSTO} ** No caso do ativo não monetário , o valor PODE ser lançado retificando o V_{CONTÁBIL} do próprio ativo (logo, inicialmente, ativo pode = 0)				

1 BASES PARA RECONHECIMENTO DA RECEITA

Ativo Depreciável: RECEITA ao longo do **período da vida útil** do bem e na **mesma proporção** de sua **depreciação**

Recebimento

D – Ativo depreciável (máquinas, veículos, etc) – *deprecia X% ao ano*

C – Receita Diferida (**PNC ou ret. A**) → Caso se registre como **ret. A**, o valor da depreciação será menor, mas o impacto no resultado será o mesmo se fosse PNC!

Cumpriu a obrigação - Reconhecimento como receita

D – Receita Diferida (**PNC ou ret. A**) – *X% do total da receita diferida*

C – Receita com Subvenção

Ativo NÃO Depreciável: receita **acompanhada da apropriação das despesas necessárias** ao cumprimento das obrigações -

Ex: subvenção de \$20 mi condicionada à contratação de **500 funcionários**.

Recebimento

D – Caixa 20

C – Receita Diferida (**PNC**) 20

Reconhecimento como receita (na proporção das contratações; contratam-se 200 funcionários, reconhece-se 40%)

D – Receita Diferida (**PNC**) 8 [40% de 20]

C – Receita c/ Subvenção 8

Ativo Depreciável combinado com NÃO depreciável: EX - uma subvenção que transfira a propriedade definitiva de um terreno (**não depreciável**) pode ter como condição a construção de uma planta industrial (**depreciável**) de vida útil K anos - a receita será reconhecida **na proporção da depreciação** da planta industrial, isto é, se a vida útil da planta for 5 anos, a receita será reconhecida 20% a cada ano!

SUBVENÇÕES X IMPOSTO DE RENDA / CSLL

Receita com Subvenção x BC IR / CSLL: a receita deveria compor a BC_{IR/CSLL}, mas há a possibilidade de que, **se a empresa quiser**, seja **alocada em uma RIF e NÃO haja distribuição de dividendos** desta; tal parcela será **ISENTA**.

- No LALUR, "Parte A", será uma **EXCLUSÃO**;
- Na distribuição de dividendo: $LL_{AJUSTADO} = LLE - R_{LEGAL} - R_{CONT} + RRC - RIF$

Destinação de parcela do IR a fundos de investimentos regionais: determinadas entidades PODEM destinar parte do IR devido a fundos de investimentos regionais, criados pelo Gov. Federal a fim de estimular o desenvolvimento. Essa parcela é tratada como 'Receita com Subvenções' sendo que a entidade se torna investidora do fundo. Assim:

D – IR a pagar 500 → valor do IR devido

C – Caixa 400 → valor efetivamente pago

C – Receita com Subvenção 100 → valor da destinação, registrada a V_{Justo} no momento do FG

AJUSTE A VALOR PRESENTE – CPC 12

VALOR PRESENTE (*present value*) - é a estimativa do valor corrente de um fluxo de caixa futuro, no curso normal das operações da entidade. Tal fluxo de caixa pode estar representado por ingressos ou saídas de recursos.

LEI 6.404/76

Art. 183. No balanço, os elementos do **ativo e passivo** serão avaliados segundo os seguintes critérios:

VIII – [...] **longo prazo** serão **AVP**, sendo os **demais (curto prazo)** **ajustados quando houver EFEITO RELEVANTE**.

CPC 12

- **Quantificação do AVP:** utilizar-se-á **juros compostos**. Taxa vigente na **data da ORIGEM da transação**.
- **Quando AVP:** *Em regra*, no **reconhecimento inicial** de ativos e passivos.
- **Efeitos Fiscais:** a **taxa a ser aplicada NÃO deve ser líquida de efeitos fiscais, e, sim, ANTES dos impostos**.
- **IR diferido:** tanto **ativo – IR a restituir quanto passivo – IR a pagar NÃO são passíveis de AVP**.
- **V_{Justo} x VP:** podem coincidir, **MAS não são sinônimos**.

- Vendas x AVP:** AVP de venda a longo prazo **enseja redução na conta de receita bruta** de vendas (vide DRE).
- R_{FIN} x R_{OPERACIONAL}:** Se for **prática** da empresa, **além de fazer a venda a prazo, também financiar essa venda**, a receita com juros PODE ser apresentada na DRE como receita operacional (ex: Ricardo Eletro).

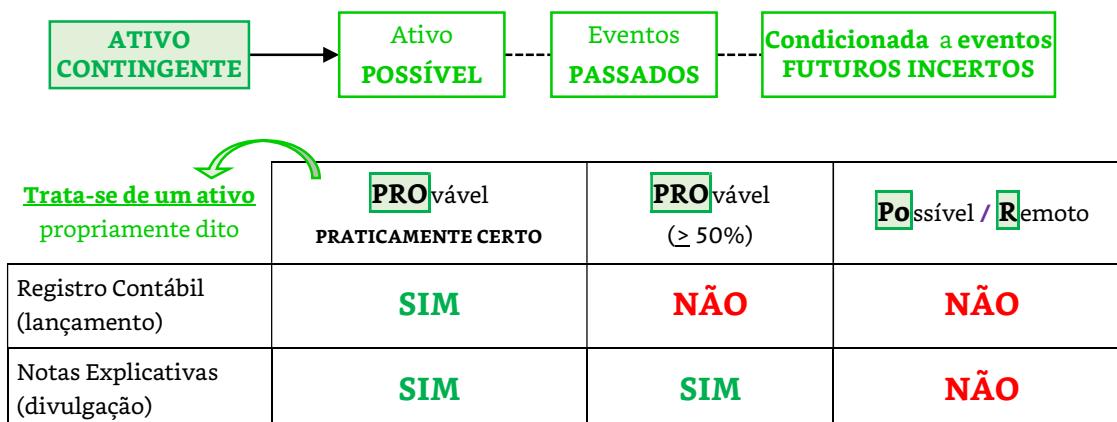
Exemplo: venda / compra de mercadorias por 100.000 para receber / pagar ao fim de 2 anos. **Valor à vista = 90.000.**

NO VENDEDOR		Com o passar do tempo haverá a apropriação dos juros, supondo 1 ano, juros simples:
D – Clientes LP (A _{NC})	100.000	
C – RF a apropriar / AVP	(10.000) → ret. Clientes	
C – Vendas	90.000	
NO COMPRADOR		
D – Estoques	90.000	NO VENDEDOR
C – Fornecedores (P _{NC})	100.000	C – Receita Financeira 5.000
D – Encargos fin. a transcorrer / AVP	(10.000)	D – Encargos Financeiros 5.000
		NO COMPRADOR
		C – Encargos fin. a transcorrer 5.000
		D – Encargos Financeiros 5.000

Quanto aos passivos: Item 27: desconto AVP é requerido quer se trate de **passivos contratuais, quer se trate de passivos não contratuais**, sendo que a taxa de desconto necessariamente deve considerar o risco de crédito.

ATIVO CONTINGENTE – CPC 25

NÃO é RECONHECIDO, MAS DIVULGADO (NEx) se for **PROVÁVEL** a entrada de benefícios.



Ativos Contingentes **surgem normalmente de evento NÃO planejado ou de outros NÃO esperados** que dão origem à possibilidade de entrada de benefícios econômicos.

PROPRIEDADE MANTIDA PARA INVESTIMENTO (PIV) – CPC 28

CONCEITO

PIV: terreno ou edifício mantido pelo proprietário ou pelo arrendatário (AMF) para **AUFERIR ALUGUEL** ou para **VALORIZAÇÃO DO CAPITAL** ou para **AMBAS**. **A_{NC} - Investimentos**

NÃO é utilizado para:

- Produção ou fornecimento ou finalidades adm. = propriedade ocupada pelo proprietário = **IMOBILIZADO**.
- VENDA no curso ordinário do negócio = **ESTOQUE**

IMOBILIZADO: aluguel **NÃO É OBJETIVO** principal do uso. Ex: **aluguel à funcionários ou ocupada pelo proprietário**, paguem ou não aluguel.



PIV: p/ obter **RENDA** por aluguel, em que este é o **OBJETIVO**. É o **ativo principal gerador de benefícios**, e não um acessório, e possui um FC altamente independente de outros ativos.

Uso Misto (IMOB + PIV): se as partes **PUDEREM ser separadas**, serão classificadas **SEPARADAMENTE**. Se não puderem, a propriedade só é PIV se parte **INsignificante** for mantida para uso (imobilizado)

IDENTIFICAÇÃO

SÃO propriedades para investimento

- TERRENOS para valorização ou uso FUTURO e INDETERMINADO (= SEM destinação específica)
- EDIFÍCIO de propriedade da entidade ou mantido por ela em AMF ou desocupado sob um ou mais AMO.
- Propriedade que esteja **SENDO CONSTRUÍDA** para **FUTURA utilização como INVESTIMENTO**.

NÃO são propriedade para investimento, a propriedade

- Destinada a **VENDA** ou esteja em **construção para VENDA** = **ESTOQUE**
- UTILIZADA** pela entidade para **FUTURA valorização** = **IMOBILIZADO**
- EM CONSTRUÇÃO** por conta de terceiros ("encomenda");
- "Ocupada pelo proprietário" ou "ocupada por empregados", paguem ou NÃO alugueis = **IMOBILIZADO**
- ARRENDADA** a outra entidade sob **AMF** → **Cuidado!** Como AMO = aluguel, neste caso é sim PIV.

MENSURAÇÃO

INICIALMENTE: CUSTO, *incluídos* os CT.

(+) Preço de compra (**custo à vista**) | se aquisição via AMF (V_{JUSTO} ou $VP_{PRESTAÇÕES}$, dos dois o **MENOR**)

(+) Quaisquer dispêndios diretamente atribuíveis (ITBI, advogados, etc.)

APÓS: entidade **OPTA** pelo **Método do Valor Justo** ou **Método do Custo**, para **TODAS** as suas PIV.

- Método do Valor Justo** = **NÃO há depreciação**
- Método do Custo** = **DEPRECIA** ($V_{RESIDUAL} = 0$)
- Propriedades mantidas para venda NÃO serão mensuradas pelo custo.

TRANSFERÊNCIA

A transferência pode ser feita APENAS quando houver alteração no USO (finalidade):

PIV → IMOB	INÍCIO de ocupação pelo proprietário
IMOB → PIV	FIM de ocupação pelo proprietário
PIV → ESTOQUE	Início de DESENVOLVIMENTO c/ objetivo de VENDA Se NÃO efetuado o desenvolvimento , o item <u>mantém-se como PIV</u> até sua baixa. Ex: reforma da fachada de um prédio para valorizá-lo na alienação
ESTOQUE → PIV	Começo de AMO Qualquer diferença entre o Custo e V_{JUSTO} são contabilizadas no RESULTADO

Atenção! Quando **IMOB → PIV**, e esta for avaliada pelo **Valor Justo**, podemos ter 2 situações diferentes:

1) $V_{CONTÁBIL}$ do IMOB > V_{JUSTO} :

V_{CONT} : 100

PERDA vai ao RESULTADO.

V_{JUSTO} : 80

2) $V_{CONTÁBIL}$ do IMOB < V_{JUSTO} :

V_{CONT} : 100

EXCEDENTE vai a AAP → ORA

V_{JUSTO} : 120

Cuidado! Caso haja Perda ao Valor Recuperável (PRVR), esta deve ser **totalmente revertida** p/ calcular o excedente que vai a AAP.

Ex: Imobilizado = 100; dep = (5); PRVR = (20) → $V_{CONTÁBIL} = 75$. Sabe-se que $V_{JUSTO} = 115$;

Valor que iria a AAP é 40, MAS 1º revertemos PRVR de 20, e assim o **valor que vai a AAP é 15**

OBSERVAÇÕES

Controlada aluga sala para controladora: a sala estará registrada como **PIV no balanço individual**, mas como **IMOB no consolidado** (pois é vista sob a perspectiva do grupo econômico).

ATIVO NÃO CIRCULANTE MANTIDO PARA VENDA (AÑCMV) – CPC 31

- **NÃO sofrerá depreciação ou amortização, MAS se SUJEITA ao teste de recuperabilidade;**
- **V_{CONTÁBIL} recuperado principalmente pela VENDA (transação) em vez de uso contínuo;**
- Deve estar disponível para **venda IMEDIATA** em suas condições atuais;
- A **venda** deve ser **ALTAMENTE provável** (plano de venda firme para localizar comprador);
- **Nível hierárquico de gestão** apropriado deve estar **comprometido com plano de venda**;
- **Preço RAZOÁVEL** em relação ao **V_{JUSTO}** – colocar um preço fora do valor de mercado = não é AÑCMV
- **Expectativa de venda em ATÉ 01 ANO a partir da classificação** – **Cuidado!** Não é até término exercício social

NÃO se classifica como AÑCMV aquele AÑC **destinado a ser baixado**, isto é, **utilizados até o final da sua vida econômica ou fechados em vez de vendidos** – o ativo temporariamente retirado de serviço não pode ser contabilizado como se tivesse sido baixado.

APRESENTAÇÃO

AÑCMV será contabilizado em um **subgrupo do ATIVO CIRCULANTE**.

MENSURAÇÃO

Importante: **MENOR entre V_{CONTÁBIL} e VJLDV**

- Quando se espera que a **venda seja efetividade > 1 ano as despesas de venda devem ser AVP**.
- **Despesa de Venda:** **não** se considera a **despesa financeira nem o tributo sobre lucro**.
- **Atenção! Terrenos NÃO depreciam**
- Se **V_{CONTÁBIL} < VJLDV**:
- Se **V_{CONTÁBIL} > VJLDV**: reconhece-se uma **DESPESA no resultado**;

OPERAÇÕES DESCONTINUADAS

É um **componente da entidade** que **foi baixado ou está classificado como mantido para venda** e:

- Representa uma **importante linha separada de negócios ou área geográfica** de operações
- É **parte integrante** de um único **plano coordenado para venda** de importante linha ou área de operações; ou
- É uma **CONTROLADA adquirida EXCLUSIVAMENTE** com o **objetivo da REVENDA**.

A entidade deve evidenciar o resultado das operações descontinuadas em um **montante único na DRE**, bem como a **análise desse valor em NE ou na própria DRE**.

INSTRUMENTOS FINANCEIROS – CPC 48

	Destinados para NEGOCIAÇÃO (imediata)	Disponível para VENDA - AAP	MAV Mantido Até o Vencimento
Nomenclatura (CPC 48)	Mensurado ao VI por meio de Resultado: demais títulos (conceito residual).	Mensurado ao VI por meio de ORA: mantido para receber FC ou vende-lo.	Custo Amortizado: título mantido para receber FC contratuais.
Títulos de \$400 rendem 5% a.m TODOS	D – Ativo Fin. 20 C – Receita Fin. 20 Ativo Fin. = \$420	D – Ativo Fin. 20 C – Receita Fin. 20 Ativo Fin. = \$420	D – Ativo Fin. 20 C – Receita Fin. 20 Ativo Fin. = \$420
Ao final do ano o VJUSTO = \$435	É avaliado pelo VJUSTO: D – Ativo Fin. 15 C – Receita Fin. 15 Ativo Fin. = \$435	É avaliado pelo VJUSTO: D – Ativo Fin. 15 C – AAP (PL) 15 Ativo Fin. = \$435	Avaliado pela CURVA . Sendo assim, pouco importa o VJUSTO do título. Ativo Fin. = \$420
Nas DCs temos	<u>Balanço:</u> Ativo Fin. = VJUSTO = \$435 <u>DRE:</u> R_{FIN} 20 (juros) R_{FIN} 15 (ajuste V_{JUSTO})	<u>Balanço:</u> Ativo Fin. = VJUSTO = \$435 AAP \$15 <u>DRE:</u> R_{FIN} 20 (juros)	<u>Balanço:</u> Ativo Fin. \$420 <u>DRE:</u> R_{FIN} 20 (juros)

Obs: Para revisão rápida e completa desse tema, vide <https://www.teccconcursos.com.br/conteudo/questoes/329203>.

DEPÓSITOS JUDICIAIS

Valores depositados por ordem judicial e que estejam subordinados ou vinculados a uma causa ainda não transitada em julgado, ou seja, que esteja em pendência. É uma conta do **ATIVO**.

<u>LANÇAMENTO</u>	<u>DECISÃO FAVORÁVEL</u>	<u>DECISÃO CONTRÁRIA</u>
Ação trabalhista. Como garantia o magistrado resolve realizar o bloqueio de R\$ 15.000,00. D – Depósito judicial 15.000 C – BCM 15.000	Converte-se o depósito em BCM C – Depósito 15.000 D – BCM 15.000	A obrigação é devida, logo: C – Depósito Judicial 15.000 D – Despesa c/ ação trabalhista 15.000

PASSIVO E CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DO PASSIVO – LEI 6.404/76

CONCEITO E ESTRUTURA

PASSIVO é uma **obrigação PRESENTE** da entidade, derivada de **eventos já OCORRIDOS**, cuja liquidação se espera que resulte em **SAÍDA DE RECURSOS** da entidade capazes de **GERAR BENEFÍCIOS econômicos**

PASSIVO	
Passivo Circulante	Obrigações da Cia. até término do exercício social SUBSEQUENTE (TESS) , inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ANC realizáveis até TESS
Passivo NÃO Circulante (...) realizáveis após TESS	

CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DO PASSIVO

Obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive IR a pagar	Valor atualizado até a data do balanço
--	---

Obrigações em moeda estrangeira , com cláusula de paridade cambial	Convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio na DATA DO BALANÇO . Na data da transação, a mesma será registrada com câmbio do dia em que ocorrer. A diferença entre o valor na data da transação e sua atualização na data do balanço dá possíveis perdas com VCP <i>ou</i> ganhos com VCA – aumento ou redução do valor do empréstimo, por exemplo.
Obrigações, os encargos e os riscos classificados no PNC (LP)	Ajustados ao seu VALOR PRESENTE
Obrigações, os encargos e os riscos de Curto prazo (CP)	Ajustados ao seu valor presente, SE relevante

RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS - REF

REF foi EXTINTO: Em seu lugar, deve ser usada a conta **RECEITAS DIFERIDAS**, que fica no **PNC**.

Lógica! Trata-se de uma **receita já recebida, cujo FG ainda não se findou, logo, é uma obrigação da empresa**. O saldo que porventura existente no REF deve ser reclassificado para receita diferida.

Exemplos: Subvenções Governamentais (CPC 07) condicionadas; locação de imóvel com pagamento recebido antecipado e cláusula de não obrigação de devolução no caso de rescisão (ESAF).

ADIANTAMENTO PARA AUMENTO DE CAPITAL

Supondo que uma empresa tenha recebido \$1.000 de determinado sócio como adiantamento para um futuro ingresso na sociedade. Nesse caso o lançamento, **EM REGRA**, fica:

D – Bancos	\$1.000
C – Adiantamento p/ aumento de CS	\$1.000 → PASSIVO EXIGÍVEL

Lógica! **OBRIGAÇÃO** futura perante **terceiros**, haja visto que o “sócio” ainda não é, efetivamente, sócio.

EXCEÇÃO: essa conta **pode ser classificada no PL**, quando os recursos forem recebidos com **cláusula de absoluta condição de permanência** na sociedade, **NÃO havendo hipótese de restituição** (logo não é obrigação).

EMPRÉSTIMOS, DEBÊNTURES E CPC 08 – CUSTO DE TRANSAÇÃO E PRÊMIOS

CUSTO DE TRANSAÇÃO, PRÊMIOS, DESPESA E ENCARGOS FINANCEIROS

Prêmio: valor recebido que supera o de resgate.

Custos de Transação: incorridos e diretamente atribuíveis às **ATIVIDADES necessárias** exclusivamente às transações. Se a captacão for frustrada / não efetivada CT é reconhecido como **DESPESA** do período em que se frustrar

Despesa Financeira: ônus pago ou a pagar como remuneração direta do recurso tomado derivado dos fatores tempo, risco, inflação, etc. Incluem juros / VCP / atualização monetária, etc.

Encargos Financeiros (TUDO): inclui a soma das despesas financeiras, CT, prêmios, descontos, ágios, deságios, etc., que representa a diferença entre os valores recebidos e os valores pagos (ou a pagar) a terceiros.

$$\text{Encargos Financeiros} = \text{CT} + \text{Despesas Financeiras} + \text{Prêmios} + \text{Descontos} + \text{Ágios} - \text{Deságios} + \dots$$

REGISTRO INICIAL

O registro do **montante inicial captado** deve ser **LÍQUIDO dos juros e CT** (não há despesa no momento do empréstimo / debênture). **Juros e CT serão apropriados ao passo que o FG ocorre**. Ex: supondo que a empresa pegue um empréstimo de \$100, com juros de \$10 e CT de \$3. Inicialmente teremos:

D – BCM	87 → Valor líquido de juros e CT
D – Juros a transcorrer	10 → Ret. Empréstimo
D – CT	3 → Ret. Empréstimo
C – Empréstimos	100 → Passivo

Importante! NÃO confundir “Juros a pagar” com “Juros a transcorrer / a vencer / a incorrer”. No primeiro, o **FG já ocorreu** e tenho, portanto, um **passivo a pagar**; já na segunda, **FG não ocorreu**, mas já **foram pagos**.

EMPRÉSTIMOS

PASSO A PASSO DE COMO CALCULAR O QUE AS QUESTÕES PEDEM

Geralmente as questões pedem a **despesa com encargos financeiros no período** e/ou **saldo do passivo**.

1º) Calcular quanto, no empréstimo, efetivamente entrou no caixa: $V_{RECEBIDO} = V_{EMPRÉSTIMO} - Enc. Fin.$

2º) Cálculo do Enc. Fin. do período: $EF_{PERÍODO} = TX_{EFETIVA}(\%) \times V_{RECEBIDO}$

- **Importantíssimo!** $TX_{EFETIVA}$ = contabiliza **TODOS** os componentes dos “Encargos Financeiros”.

3º) Cálculo da dívida total (passivo) no período: $Dívida = V_{RECEBIDO} + EF_{PERÍODO} - Eventuais Parcelas Pagas^1$

¹ Atentar para o fato que as questões mencionam quando será paga uma parcela; se ela será uma parcela só de juros (Sistema Americano); se ela é composta de juros e amortização (Sistema Francês). Geralmente as questões falam que o empréstimo será integralmente liquidado (principal + juros) no final do contrato – i.e: não há parcela paga até o final; ou que serão pagas X parcelas iguais de Y; que os juros foram pagos no valor de K no ano, etc.

EMISSÃO DE DEBÊNTURES

DEBÊNTURES: títulos de créditos emitidos por S/A, para **captar de recursos**. As debêntures dão **direito à: participação nos lucros** (é a DEAPF), **juros, correção monetária** e, em **ALGUNS** casos, **são conversíveis em ações**.

LANÇAMENTO DO PRÊMIO NA EMISSÃO DE DEBÊNTURES

Emissão sem ágio / deságio (ao par)	D – Caixa / CBM [A] 100 C – Debêntures a pagar / a resgatar [P] 100
Emissão com DESÁGIO • Difícil encontrar comprador, lei da oferta e procura. Juros não atrativos.	D – Caixa / CBM [A] 95 D – Deságio na ED [ret. P] 5 C – Debêntures a pagar / a resgatar [P] 100
Emissão com ÁGIO = PRÊMIO • <u>Prêmio: recebo > resgate</u> • <u>PED a apropriar é Receita Diferida (Passivo Exigível – antigamente ficava em uma reserva de capital)</u>	D – Caixa / BCM [A] 110 C – PED a apropriar / amortizar [P] 10 C – Debêntures a pagar / a resgatar [P] 100 Com o passar do tempo ao passo que vai se amortizando (pagando) as debêntures, reconhece-se a receita desse prêmio (regime competência) D – PED a apropriar / amortizar [P] 10 C – Receita com PED 10 Seria uma receita tributável , porém, o Governo deu a possibilidade de se constituir a Reserva Específica para Debêntures, de forma que: D – Lucros Acumulados (parcela da “ Receita com PED ”) 10 C – Reserva Específica de PED 10 Constituída a reserva <u>E</u> não havendo distribuição de dividendos dessa parcela (dedução do LLAJ), essa quantia será uma exclusão da BC_{IR/CSLL}

REGISTRO INICIAL

D – Caixa / BCM [A] 50.500

C – Debentures a Resgatar [P] 50.000

D – CT a apropriar [ret. P] 1.000

D – DF a apropriar [ret. P] 2.000

C – PED a apropriar [P] 1.500

ENCARGOS FINANCEIROS
A TRANSCORRER

PASSO A PASSO DE COMO CALCULAR O QUE AS QUESTÕES PEDEM, VIA EXEMPLO

Em 31/12/2011, uma empresa **emitiu debêntures no valor de R\$ 20.000.000,00**. Características:

Prazo 10 anos	Taxa de Juros 9% a.a	Taxa Efetiva 7,2878% a.a	CT R\$ 400.000	Valor de Venda R\$ 22.000.000	Parcelas anuais R\$ 3.116.402
------------------	-------------------------	-----------------------------	-------------------	----------------------------------	----------------------------------

1º Passo – Cálculo do Caixa (aumento do ativo):

$$(=) \text{Caixa} = V_{\text{NOMINAL}} + \text{PED} - \text{CT} = 20.000.000 + 2.000.000 - 400.000 = \mathbf{21.600.000}$$

2º Passo – Cálculo do total a ser pago (Debêntures a pagar)

$$(=) \text{Debêntures a pagar} = n^{\circ} \text{ parcelas} \times \text{Valor da Parcela}$$

3º Passo – Cálculo dos componentes dos Encargos Financeiros:

$$(=) \text{EF a transcorrer} \dots \mathbf{9.564.020}$$

$$-\text{PED} = V_{\text{VENDA}} - V_{\text{NOMINAL}} = 22.000.000 - 20.000.000 = \mathbf{2.000.000}$$

$$+\text{CT} = \mathbf{400.000}$$

$$+\text{DF (JUROS)} = \text{Deb. a pagar} - V_{\text{NOMINAL}} = 31.164.020 - 20.000.000 = \mathbf{11.164.020}$$

$$\uparrow \text{ATIVO} = \uparrow \text{PASSIVO}$$

ATIVO	PASSIVO
CAIXA	
Emissão 20.000.000	Debêntures a pagar 31.164.020
PED 2.000.000	EF a transcorrer (9.564.020)
CT (400.000)	Juros a transcorrer (DF) (11.164.020)
-----	CT a transcorrer (400.000)
Saldo: 21.600.000	PED a amortizar 2.000.000

	Saldo: 21.600.000

Cálculo do Juros (DF) da 1ª parcela: $\text{Caixa} \times T_{\text{EFETIVA}(\%)} = 21.600.000 \times 7,2878\% = \mathbf{1.574.165}$

SALDO das debêntures / PASSIVO pós 1ª parcela: $\text{Amort.} = \text{Parcela} - \text{Juros} | \text{Deb}_2 = \text{Deb}_1 - \text{Amort.}$

Para saber o saldo, basta pegarmos o quanto efetivamente dos 21.600.000 (Deb_1) será amortizado com o pagamento da parcela de 3.116.402. Dessa forma, a amortização será de 3.116.402 (**parcela**) – 1.574.165 (**juros**) = 1.542.237. O saldo então é 21.600.000 – 1.542.327 = **20.057.763** (Deb_2)

COMPRA DE DEBÊNTURES DE EMISSÃO PRÓPRIA

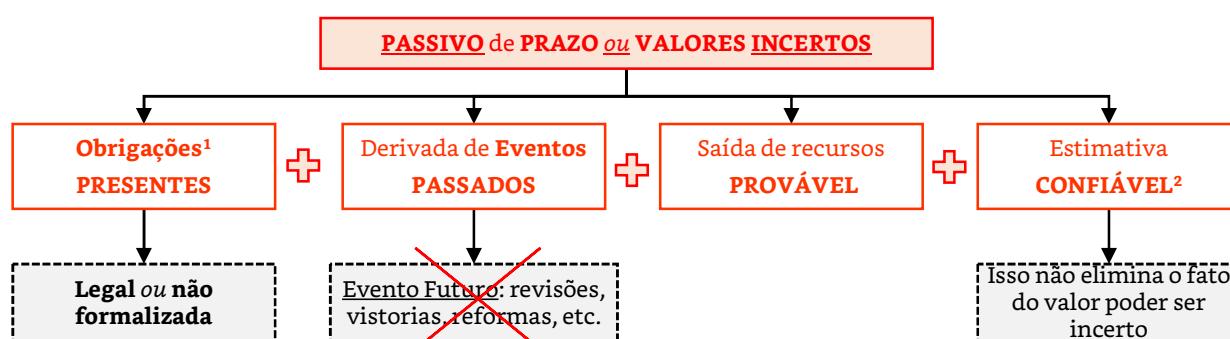
Lei 6.404, Art.55, § 3º **FACULTADO** à Cia adquirir debêntures de sua emissão:

I - por valor **igual ou inferior ao nominal**, devendo o **fato constar do relatório da administração** e das **DF**; ou.

II - por valor **superior** ao nominal, desde que observe as regras expedidas pela CVM.

PROVISÕES E PASSIVOS CONTINGENTES – CPC 25

PROVISÕES



	PRO vável ($\geq 50\%$) (PROVISÃO)	PO ssível (PASSIVO CONTINGENTE)	R emoto (PASSIVO CONTINGENTE)
Registro Contábil (lançamento)	SIM	NÃO	NÃO
Notas Explicativas (divulgação)	SIM	SIM	NÃO

1 Obrigações → Legal: deriva de **contrato ou lei**; **Não formalizada:** decorre de práticas passadas, políticas publicadas ou declaração de responsabilidade, **criando EXPECTATIVA válida** que as cumprirá.

2 Estimativa Confiável: se **efeito** do valor do dinheiro no tempo é **material**, provisão é o **VP dos desembolsos [AVP]**. Caso *não seja possível estimar o valor com confiança*, **NÃO será constituída a provisão**, sendo apenas divulgada nas NE (ex: [AQUI](#))

LÓGICA! Identificar o evento passado. Ele gerou um uma obrigação presente? (EX: **venda** → garantia; **acidente de trabalho** → processo judicial). O prazo ou valor dessa obrigação, são incertos? Posso estimar com confiabilidade? Se a resposta for sim para todas, há registro de provisão!

LANÇAMENTOS

Constituição

D – Despesa com provisão (despesa)
C – Provisão para / com

Reversão* - deixa de ser provável

C – Reversão (receita)
D – Provisão para / com

*As provisões **DEVEM ser avaliadas em cada data de balanço**.

Atenção: questões que dão um quadro comparando comparativo para análise devem ser analisadas com cuidado (muito comum na FCC). Vide exemplo:

Proc.	Provisão Reconhecida em 31/12/2013	Probabilidade de Perda em 31/12/2014	Valor Reestimado da Perda em 31/12/2014	O que fazer?
A1	R\$ 100.000,00	Provável	R\$ 80.000,00	REVERTER R\$ 20.000
A2	R\$ 180.000,00	Possível	R\$ 100.000,00	REVERTER R\$ 180.000**
A3	R\$ 0,00	Possível	R\$ 50.000,00	NADA
A4	R\$ 0,00	Provável	R\$ 40.000,00	CONSTITUIR R\$ 40.000

**Cuidado! Não é reversão dos R\$100.000, mas sim do valor integral que já estava constituído (180.000).

CASOS PECULIARES

Provisões para Perdas Operacionais Futuras: **NÃO são reconhecidas** pois não satisfazem definição de passivo. Isso ocorre pois elas já são avaliadas no teste de Impairment.

Contrato Oneroso: é aquele que gera uma obrigação maior que a do benefício. A obrigação presente de acordo com o contrato **DEVE ser reconhecida e mensurada como provisão**.

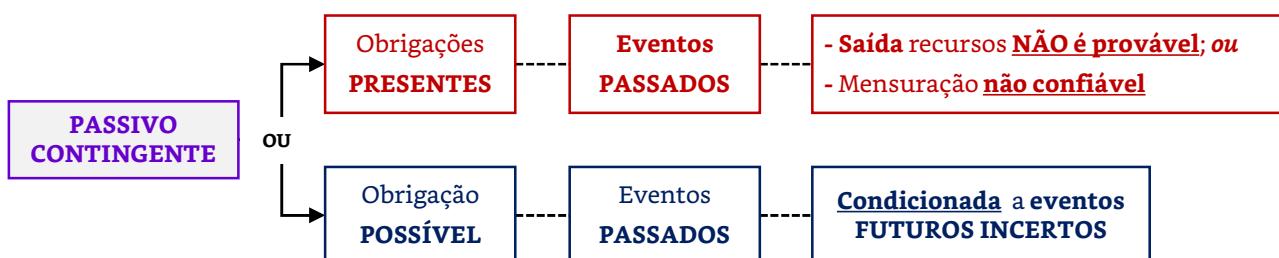
Ex: contrato de locação por 2 anos prevendo a impossibilidade de sublocação, cuja rescisão gera obrigação maior que benefício quando eu precisasse, por exemplo, rescindir-lo em 1 ano.

Reestruturação: venda ou extinção de linha de negócio; fechamento de locais de negócio; mudança na estrutura da adm.; reorganizações fundamentais com efeito material na natureza ou foco dos negócios.

Legislação posterior: um evento que não gera imediatamente uma obrigação PODE gerá-la em data posterior, por força de alterações na lei. Quando os detalhes de nova lei proposta ainda tiverem de ser finalizados, a obrigação [**provisão**] **surgirá somente quando for praticamente certo que a legislação será promulgada**.

Provisão para Contingência X Reserva de Contingência:

Provisão para Contingência	FG PASSADO	C - Provisão p/ Contingência (PASSIVO) D - Despesa com Provisão p/ Contingência (ADIÇÃO no LALUR)
Reserva de Contingência	FG FUTURO	C - Reserva de Contingência – destinação do lucro (EXCLUSÃO no LALUR) D - Lucros Acumulados

PASSIVO CONTINGENTE


Passivo Contingente é reconhecido? **NÃO**

Passivo Contingente é DIVULGADO em Notas Explicativas? **SIM, a menos que seja REMOTA a saída de recursos.**

PATRIMÔNIO LÍQUIDO – LEI 6.404/76
PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Capital Social (montante **SUBSCRITO** e, por dedução, a parcela **NÃO REALIZADA**):

Capital Social

(-) Capital Social a realizar / integralizar

Reservas de Capital

Ágio na Emissão de Ações - RAEA

Produto da Alienação de Partes Beneficiárias - PAPB

Produto da Alienação de Bônus de Subscrição - PABS

Lucro na Venda de Ações em Tesouraria - LVAT

Ajustes de Avaliação Patrimonial (AAP) – pode ser retificadora ou não

Contrapartidas de ↑↓ do ativo / passivo, em **decorrência da sua avaliação a VJUSTO**, enquanto **NÃO computadas no resultado** → EX: reavaliação do imobilizado, quando lei permite.

Reservas de Lucros (LECORE ID)

Legal

Estatutária

Contingência

Orçamentária (retenção de lucros)

Lucros a Realizar

Especial para Distribuição de Dividendos

Incentivos Fiscais

Prêmios na Emissão de Debêntures

(-) **Ações em Tesouraria** – retificadora do PL

(-) **Prejuízos Acumulados** – retificadora do PL

CUSTOS DE TRANSAÇÃO E PRÊMIOS – CPC 08

O CPC 08 trata dos **CT** incorridos na **distribuição primária de ações ou bônus de subscrição**, na **aquisição e alienação de ações próprias (AT)**, na captação de recursos por **empréstimos ou financiamentos** ou pela **emissão de títulos de dívida (DEB)** – são destacados, em conta separada de Custo, retificando o PL e **PRÊMIOS** na emissão de DEB e outros instrumentos de dívida ou de PL (TVM) – reconhecidos em conta de Reserva de Capital

CUSTO DE TRANSAÇÃO

Custos de Transação: aqueles incorridos e Diretamente atribuíveis às ATIVIDADES necessárias *exclusivamente* às transações. São, por natureza, **gastos incrementais**, já que **NÃO existiriam sem essas transações**.

INCLUEM	NÃO INCLUEM
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Gastos com elaboração de prospectos e relatórios ▪ Gastos com publicidade (inclusive road-shows) ▪ Taxas e Comissões ▪ Custos de Transferência e de Registro ▪ Remuneração de serviços de terceiros (advogados, contadores, auditores, consultores, corretores, etc.) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ágio ou deságio na emissão dos TVM ▪ Despesas Financeiras¹ ▪ Custos internos administrativos e de carregamento

¹**Despesas Financeiras:** ônus pago ou a pagar como remuneração direta do recurso tomado derivado dos fatores tempo, risco, inflação, etc. Incluem **juros / VCP / atualização monetária**, etc.

Encargos Financeiros (TUDO): inclui a soma das despesas financeiras, CT, prêmios, descontos, ágios, deságios, etc., que representa a **diferença entre os valores recebidos e os valores pagos (ou a pagar) a terceiros**.

$$\text{Encargos Financeiros} = \text{CT} + \text{Despesas Financeiras} + \text{Prêmios} + \text{Descontos} + \text{Ágios} - \text{Deságios} + \dots$$

- Enquanto não captado recursos: CT fica em conta transitória do ativo (Despesas Antecipadas)
- Captação Frustrada: se captação não for efetuada = CT é despesa do período

PRÊMIOS

Prêmio: valor RECEBIDO que SUPERA o de RESGATE desses títulos na data do próprio recebimento ou o valor formalmente atribuído aos valores mobiliários.

RESERVAS DE CAPITAL E AÇÕES EM TESOURARIA – LEI 6.404/76

Reservas de Capital: são valores RECEBIDOS pela empresa (sócios ou 3ºs) que NÃO se configuram como receita, isto é, NÃO transitam pelo resultado. As reservas de capital SOMENTE poderão ser UTILIZADAS para:

- Absorção de prejuízos que ULTRAPASSAREM os Lucros Acumulados + R_{LUCROS} (LECORE ID)
- Resgate, reembolso ou compra de ações
- Resgate de partes beneficiárias – “recomprar” para tirar de circulação
- Incorporação ao CS
- Pagamento de dividendos a ações PREFERENCIAIS, QUANDO essa vantagem lhes for assegurada
- PAPB poderá ser destinada ao resgate desses títulos.

NÃO são mais Reservas de Capital – vão a resultado (DRE)

- ✗ Doações e Subvenções Governamentais – Receita conforme competência - **Receita Diferida** (Passivo)
- ✗ Prêmio na Emissão de Debêntures – **Receita Diferida** (Passivo)

ESPÉCIES DE RESERVAS DE CAPITAL

Produto da alienação de
PARTES BENEFICIÁRIAS

O que são partes beneficiárias (PB)? São títulos negociáveis (TVM), de emissão exclusiva pelas Cias. **FECHADAS**, cujo V_{NOMINAL} = \$0. São títulos estranhos ao CS – i.e. alienação NÃO faz qualquer alteração no CS (altera só o PL).

Quem as detém e quais benefícios de sua posse? As PB são atribuíveis a fundadores, acionistas ou terceiros, como REMUNERAÇÃO de serviços, e dão direito de crédito EVENTUAL, consistente na participação nos lucros (máx. 10%). Aos detentores é VEDADO direito privativo de acionista, SALVO fiscalizar ADM.

Alienação: as PB são ALIENÁVEIS, nas condições do estatuto ou AG e SOMENTE gera LANÇAMENTO se alienação for ONEROSA.

D – Caixa	10
C – PAPB	10

Produto da alienação de
BÔNUS SUBSCRIÇÃO

Bônus de Subscrição: títulos emitidos no LIMITE do CS AUTORIZADO deduzido CS_{SUBSCRITO} e dão direito / preferência de subscrever ações, ainda não subscritas. Assim como nas PB, SOMENTE gera LANÇAMENTO se alienação ONEROSA.

Supondo PL antes	Lançamento	CUIDADO! A emissão de BS não altera as contas do CS, uma vez que ele apenas dá preferência na compra, e não há venda / subscrição, em si, de ações!
Capital Autorizado	63	D – Caixa 13
Capital a Realizar	25	C – PABS 13
Capital Subscrito	50	

Lucro ou Prejuízo
VENDA DE AT

Na alienação de Ações em Tesouraria, quando houver LUCRO / PREJUÍZO, esses NÃO transitam pelo Resultado, constituindo, pois, uma Reserva de Capital.

VENDA COM LUCRO	VENDA COM PREJUÍZO - elimina-se todo o saldo possível da R _{LVAT} para só então reduzir a reserva origem.
D – Caixa 100	D – Caixa 80
C – (-) AT 90	C – (-) AT 90
C – R_{LVAT} 10	D – Reserva Origem 10
	Supõe-se que R _{LVAT} = 0

Reserva de
ÁGIO NA EMISSÃO DE AÇÕES

Ágio: Valor da contribuição do subscritor que ultrapassar o V_{NOMINAL} das ações adquiridas.

C – Capital Social 100	(aquisição de 100 ações cujo V _{NOMINAL} = \$1/cada; pagou \$110)
C – RAEA 10	(ÁGIO)*
D – Caixa 110	(ingresso efetivo no Caixa)

Se V_{NOMINAL} = 0, o ágio será o valor que ultrapassar aquele destinado a formação do CS – esse valor destinado ao CS é definido pela empresa.

D – Caixa 127	(ingresso efetivo no Caixa)
C – Capital Social 115	(V _{NOMINAL} = \$0 e determinou-se que, do total, \$115 iriam p/ CS)
C – RAEA 12	(ÁGIO)*

Conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias que GERE ágio – quando a Cia. oferece pagar as DEB / PB em ações, ao invés de dinheiro, sendo que as ações estão mais valorizadas que esses.

C – Capital Social 80	(emiti e entreguei 80 ações no V _{NOMINAL} = \$1,25)
C – RAEA 20	(ÁGIO)*
D – Debêntures a Resgatar 100	(paga dívida com 80 ações, V _{NOMINAL} = \$1,25)

*Se houver CT na emissão das ações, ele será ABSORVIDO PELO ÁGIO, do contrário (se ágio menor que CT) reduz-se o tanto possível do CT – “maior engole o menor”.

Ágio (\$30) > CT (\$23)	Ágio (\$30) < CT (\$45)
D – Caixa 50	D – Caixa 75
C – RAEA 7	D – CT (15) → retificando Capital Social
C – Capital Social 43	C – Capital Social 90

AÇÕES EM TESOURARIA

São **ações adquiridas pela própria empresa**, sendo transações que **NUNCA** afetam o resultado, **independentemente de lucro / prejuízo, pois é uma TRANSAÇÃO COM SÓCIOS.**

- **NÃO** possuem direitos políticos (**voto**) **E NEM** econômicos (**DIVIDENDOS**)
- **Límite das AT:** até o **saldo de lucros ou reservas**, **EXCETO R_{LEGAL}**
- **Em regra**, a **COMPRA** é suportada pelo **saldo das RESERVAS**, **EXCETO a R_{LEGAL}**

(-) **AT:** destacadas como **dedução da conta do PL, retificadora PL**, que registrar a origem dos recursos utilizados na sua aquisição (**Lucros ou reservas**, exceto R_{LEGAL})

AQUISIÇÃO DE AÇÕES EM TESOURARIA

Muito importante ressaltar que o **CT na aquisição INTEGRA** o **Caquisição** de tais ações – aumentam o valor da **AT**.

Compra sem CT	Compra com CT de 10, cujo valor AT seria de 90:	Ou compra-se menos ações <u>ou</u> paga-se mais pela mesma quantia!
D – Caixa 90	D – Caixa 100	
C – Ações em Tesouraria 90	C – Ações em Tesouraria 100	

ALIENAÇÃO DE AÇÕES EM TESOURARIA

Existem 3 possibilidades: venda ao par (sem lucro / prejuízo), venda com lucro e venda com prejuízo.

VENDA “ao par”	VENDA COM LUCRO	VENDA COM PREJUÍZO - 1º elimina-se todo o saldo possível da R_{LVAT} para <u>só então reduzir a reserva origem</u> .
D – Caixa 90	D – Caixa 100	D – Caixa 80
C – (-) AT 90	C – (-) AT 90	C – (-) AT 90
C – R_{LVAT} 10	10	D – Reserva Origem 10

Supõe-se que **R_{LVAT} = 0**

Importante! CT na alienação representa redução do lucro OU acréscimo do prejuízo, contabilizados diretamente no **PL**, na conta que tiver sido utilizada para a aquisição (ex: Reserva de Contingência, Estatutária, Orçamentária).

RESERVAS DE LUCRO – LEI 6.404/76

Para CONSTITUIÇÃO de QUALQUER uma das reservas, realiza-se o seguinte lançamento: D – Lucros Acumulados (PL) C – Reserva XXX (PL)	Para REVERSÃO de qualquer uma das reservas, realiza-se o seguinte lançamento: D – Reserva XXX (PL) C – Lucros Acumulados (PL)
---	--

Para compensar “Prejuízos Acumulados”, será utilizado, obrigatoriamente nessa ordem:

1º Lucros Acumulados \Rightarrow **2º** Reserva de Lucros (TODAS) \Rightarrow **3º** Reserva Legal

Reserva **Legal**

Reservas **Estatutárias**

Reservas para **C**ontingências \Rightarrow Pode ultrapassar o C.S

Reserva **O**rçamentária (Retenção de Lucros / Reserva para Expansão / Reserva p/ Investimento)

Reserva de Lucros a **R**ealizar \Rightarrow Pode ultrapassar o C.S

Reserva **E**special para Distribuição de **D**ividendos **O**brigatórios **N**ÃO distribuídos

Reserva de **I**ncentivos Fiscais \Rightarrow Pode ultrapassar o C.S

Reserva Específica de **P**rêmio na **E**missão de **D**ebêntures \Rightarrow Pode ultrapassar o C.S

$\Sigma LEOE \leq C.S$: Atingindo esse limite, a assembleia deliberará sobre aplicação do **EXCESSO** na integralização do CS, aumento do CS ou distribuição de dividendos. Questão exemplo: [AQUI](#)

Reserva Legal: serve para garantir a integridade do CS, sendo **VEDADO distribuir dividendos** com a **R_{LEGAL}**. **Só PODE ser usada** para **Compensar Prejuízos Acumulados ou Aumentar o Capital Social.**

Do (**LLE - Prejuízo Acumulado**), **5% (mínimo)** serão aplicados, **antes de qualquer outra destinação**, na constituição da reserva legal, que **NÃO excederá de 20%** do **CS_{REALIZADO}**. **Limite OBRIGATÓRIO** ("teto"):

$$\underbrace{R_{\text{LEGAL(atual)}} + R_{\text{LEGAL(a constituir)}}}_{5\% \text{ LLE ou que falta p/ completar 20\% do } CS_{\text{REALIZADO}}} = 20\% \text{ } CS_{\text{REALIZADO}}$$

5% LLE ou que falta p/ completar 20% do CS_{REALIZADO} – reserva atual

PODERÁ deixar de constituir a **R_{LEGAL}** no exercício se no exercício em que o saldo dessa reserva, **acrescido do montante das reservas de capital**, exceder de 30% (trinta por cento) do capital social. Assim:

$$R_{\text{LEGAL(atual)}} + R_{\text{LEGAL(a constituir)}} + R_{\text{CAPITAL}} = 30\% \text{ } CS_{\text{REALIZADO}}$$

Reservas Estatutárias: o estatuto poderá criar reservas desde que, para cada uma, indique de modo preciso e completo, a sua **FINALIDADE**; a **parcela anual do LL a ser destinada** e seu **limite MÁXIMO**.

Reserva de Contingencias: finalidade de compensar, em **exercício FUTURO**, a diminuição do lucro decorrente de **perda julgada PROVÁVEL** (**NÃO ocorreu o FG**), cujo **valor possa ser estimado**. Será **REVERTIDA** no exercício em que deixarem de existir as razões que justificaram a sua constituição **ou** em que **ocorrer a perda**.

Ex: geadas, secas, cheias, inundações. **NÃO** é utilizada para contingências trabalhistas (FG já ocorreu).

Constituição	Compensação (houve perda) ou Reversão (não há mais razão de existir)
D – Lucros Acumulados	D – Reserva para Contingência
C – Reserva para Contingência	C – Lucros Acumulados

CUIDADO! A **Provisão** o FG já ocorreu (**PASSADO**), sendo **PASSIVO** de prazo ou valor **incerto**.

Reserva de Retenção de Lucros (Reserva Orçamentária / Investimentos / Expansão): AG poderá deliberar reter parcela do LL, prevista em orçamento. O **orçamento** deverá compreender todas as **fontes de recursos e aplicações de capital, fixo ou circulante**, e poderá ter a **duração de até 5 exercícios**, **SALVO** no caso de execução, por prazo maior, de projeto de investimento. A constituição dessa reserva **não pode prejudicar a distribuição a outras reservas**, ou seja, uma coisa é precisar de R\$ 100 para fazer investimentos, outra é poder reter a totalidade desses R\$ 100 em forma de reserva de lucro.

Reserva Especial para Dividendos Obrigatórios NÃO distribuído: o dividendo obrigatório **NÃO será obrigatório** quando **incompatível com a situação financeira** da Cia. (Ex: recuperação judicial; alto endividamento).

Nesse caso, os **lucros que deixarem de ser distribuídos** serão registrados como **reserva especial** e, se **NÃO absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes**, serão pagos como **dividendo** assim que o **permitir a situação financeira** – i.e: prioritariamente ela será utilizada para cobrir prejuízos acumulados, antes de distribuir dividendos.

Cuidado! Não confundir com Reserva de Lucros a Realizar.

Reserva de Lucros a Realizar (Lucro a Longo Prazo): o lucro obtido é um **valor econômico e não financeiro**. Se o **RESULT_{FIN} > dividendos**, **NÃO** se pode constituir-lá, **PORÉM** se for **INFERIOR**, constituir-se-á essa reserva, **destinando o EXCESSO** para que **não haja destinação de LNR**. **SOMENTE** poderá ser utilizada para **pagamento do DIVIDENDO obrigatório ou absorção de PREJUÍZOS**.

Exemplo 01	Exemplo 02	Lucro NÃO Realizado para fins de constituição dessa reserva: (+) Resultado Positivo de EP (MEP) (+) Receitas p/ recebimento a LP ¹
Lucro do Exercício 100.000	Lucro do Exercício 100.000	
Lucro Realizado 27.000	Lucro Realizado 27.000	
Dividendos 21.000	Dividendos 40.000	
-----	-----	-----
Lucro <u>Realizado</u> > dividendos \Leftrightarrow NÃO é constituída a Reserva de Lucros a Realizar.	Lucro realizado < dividendos \Leftrightarrow PODE constituir reserva no valor de 13.000 (excesso)	(=) Lucro Realizado (+)LLE (-) Resultado Positivo MEP (-) Ganhos no LP ¹

¹Lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado, cujo **prazo de realização financeira ocorra APÓS o término do exercício social seguinte**.

Reserva de Incentivos Fiscais (RIF): destina-se para a RIF a **parcela do LL decorrente de doações ou subvenções GOVERNAMENTAIS**, pois “*Doações e Subvenções Governamentais*” são **RECEITAS** de acordo com o **regime de competência**.

Constituição (ex: em 2017)

D – Lucros Acumulados 2017

C – RIF_2017 (parcela da “*Subvenção*” em 2017)

Constituída a RIF, E NÃO havendo distribuição (RIF_2017) como dividendos (dedução no cálculo do **LL_{AJ}**), essa parcela **PODERÁ ser excluída da BC_{IR/CSLL}**.

Reserva Específica de Debêntures (RPED): *vide resumo “Debêntures – acima do par”.*

Assim como na RIF, **constituída a RPED, E NÃO havendo distribuição** dessa parcela do lucro como dividendos (dedução no cálculo do **LL_{AJ}**), essa quantia **PODERÁ ser excluída da BC_{IR/CSLL}**.

DIVIDENDOS – LEI 6.404/76

Art. 201, LSA. A Cia. somente pode pagar dividendos à conta de:

- LLE,
- Lucros acumulados
- Reserva de lucros
- Reserva de capital, no caso das ações preferenciais (PN).

A **distribuição de dividendos com inobservância implica responsabilidade SOLIDÁRIA** dos administradores e fiscais, que deverão repor à caixa social a importância distribuída, sem prejuízo da ação penal que no caso couber.

Os acionistas **NÃO são obrigados** a restituir os dividendos que em boa-fé tenham recebido. Presume-se a má-fé quando os dividendos forem distribuídos sem o levantamento do BP ou em desacordo com os resultados deste.

DIVIDENDOS OBRIGATÓRIOS (MÍNIMOS)

É a **ÚNICA destinação do resultado do exercício que ALTERA O PL**. Segundo a 6.404, o estatuto da companhia é livre para estabelecer, como bem entender, a BC dos dividendos.

ESAF: em regra calcula sobre o **LL_{AJUST}**, conforme regra abaixo (omissão do estatuto). Caso não haja alternativa possível, calcular sobre o LLE.

Demais Bancas: levar a literalidade da questão, ou seja, falando de omissão do estatuto, utilizar a regra abaixo, caso contrário, aplicar o percentual dado pela questão sobre o LLE.

(=) **LL_{AJUST} (BC dividendos mínimos / obrigatórios)**

- (+) LLE
- (+) Reversão da R_{CONTINGÊNCIA}
- (-) Prejuízos Acumulados
- (-) R_{LEGAL} [L]
- (-) R_{CONTINGÊNCIA} [C]
- (-) RIF [I]
- (-) R_{DEBÊNTURES} [D]

Importantíssimo! As reservas utilizadas no ajuste do lucro **são aquelas reservas CONSTITUÍDAS NAQUELE ANO de distribuição dos dividendos**, e não as reservas que já estavam constituídas de anos anteriores!

Dividendos = 50% · LL_{AJUST}, sendo no mínimo 25% · LL_{AJUST}

- O **PAGAMENTO** desses dividendos obrigatórios pode se limitar ao montante do LLE que tiver sido realizado, desde que a diferença seja registrada como reserva de lucro a realizar.
- Distribuição de dividendo INFERIOR ao obrigatório ou retenção de todo LLE, nas seguintes sociedades:
 - Cias. Abertas exclusivamente para a captação de recursos por debêntures **NÃO** conversíveis em ações;
 - Cias. Fechadas, **exceto** nas controladas por Cias. Abertas que não se enquadrem na condição acima.

DIVIDENDOS INTERMEDIÁRIOS – PERÍODOS INFERIORES A 01 ANO

A Cia. que levantar balanço **SEMESTRAL**, PODERÁ declarar dividendo à conta do lucro apurado nesse balanço.

A Cia. poderá levantar balanço e distribuir dividendos em **períodos menores**, **desde que** o total dos dividendos pagos em cada semestre do exercício social **NÃO exceda o montante das reservas de capital**.

O estatuto poderá autorizar os órgãos de administração a **declarar dividendos intermediários**, à conta de **LUCROS ACUMULADOS ou de RESERVAS DE LUCROS existentes no último balanço**.

D – Dividendos Antecipados / a Distribuir (retifica PL - Lucros Acumulados OU Reserva de Lucros)

C – Dividendos a Pagar

DIVIDENDOS ADICIONAIS (COMPLEMENTARES)

A parcela dos dividendos que **exceder ao previsto** legal ou estatutariamente (Dividendos Obrigatórios = “Dividendos a pagar” - Passivo Circulante) **deverá ser mantida em CONTA DO PL** (“**Dividendo adicional proposto**”) **ATÉ** a deliberação **definitiva** que vier a ser tomada pelos sócios, que poderão decidir por pagar ou não o que foi proposto:

D – Lucros Acumulados (PL)

C – Dividendos Adicionais Propostos (PL)

DIVIDENDOS DE AÇÕES PREFERENCIAIS

A **constituição das reservas de lucro, exceto** a legal e a **distribuição de dividendos obrigatórios NÃO prejudicará** o direito dos acionistas PN de receber os dividendos **fixos ou mínimos** a que tenham prioridade, inclusive os atrasados, se cumulativos.

PAGAMENTO DE DIVIDENDOS

O dividendo deverá ser pago, **SALVO deliberação em contrário**, no prazo de **60 dias da data em que for declarado e, em qualquer caso, dentro do exercício social**.

ISCP: tratamento contábil deve, por analogia, **SEGUIR O TRATAMENTO DADO AO DIVIDENDO**.

IMOBILIZADO – CPC 27

CONCEITOS

Art. 179, IV, LSA cc CPC 27: Ativo Imobilizado: os direitos que tenham por objeto **bens corpóreos (tangíveis)**:

- (a) **Manutenção das atividades da Cia**
- (b) **Operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle (=Arrendamento MF)**
- (c) **USO na produção ou fornecimento** de mercadorias ou serviços (máquinas, equipamento, veículos, etc.)
- (d) **ALUGUEL a OUTROS** (vinculados à empresa, como **empregados e controladas; SEM fins de lucro**)
- (e) **Fins administrativos**
- (f) **E se espera utilizar por MAIS de UM PERÍODO**

ITENS PECULIARES

Terrenos: os terrenos **sem destinação definida** devem ser classificados em **INVESTIMENTOS**;

Aplicativos (Software): caso tenham uma **estreita ligação** com o **ativo corpóreo** de forma que a **máquina não funciona sem ele** (Windows) = **IMOBILIZADO**. Caso identificáveis e separáveis (Photoshop) = **INTANGÍVEL**

Imobilizado Biológico: animais e plantas VIVOS mantidos para **USO por +1 exercício social** (ex: vacas leiteiras).

Sobressalentes e peças de reposição: **+1 período = IMOB** (não deprecia); **caso contrário = DESPESA** – a questão deve mencionar expressamente **“uso por mais de um período”**.

RECONHECIMENTO

For **PROVÁVEL** que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e o custo puder ser mensurado confiavelmente. O imobilizado pode ser classificado em:

- **Bens em operação:** imobilizado já em utilização;
- **Imobilizado em andamento:** em imobilizações, mas que ainda não estão operando;

CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO

(=) Valor Contábil

- (+) Custo - **preço à vista** na data **RECONHECIMENTO**
- (-) Depreciação
(-) Perdas por Redução ao Valor Recuperável (PRVR)

Em regra, os juros não são reconhecidos no custo, mas como despesa no regime de competência, exceto quanto aos **ativos qualificáveis (CPC 08)**

CUSTO COMPREENDE

(+) C_{AQUISIÇÃO} + II + Tributos NÃO recuperáveis sobre COMPRA

(-) Descontos Comerciais e Abatimentos

(+) AVP dos custos de desmontagem e restauração do local - **Cuidado!** Custo de remoção / desmontagem de móveis, máquinas ANTIGOS pertence ao custo do imobilizado que será removido.

(+) Quaisquer custos diretamente atribuíveis p/ colocar o ativo no local e condição necessárias

- ✓ Preparação do local, taxas de registro
- ✓ Frete (seguro do frete) e Manuseio – **Cuidado!** Seguro anual NÃO (= serviço)
- ✓ Instalação, Montagem e TESTES
- ✓ Honorários profissionais diretamente relacionados
- ✓ Benefícios a **Empregados** decorrente diretamente da aquisição (CPC 33) – EX: VR, VT, etc.

CUSTO NÃO COMPREENDE

- ✗ PROPAGANDAS e atividades promocionais do produto;
- ✗ Custo de **transferência das atividades para novo local** ou de **abertura de nova instalação**
- ✗ Custos **administrativos** e outros **custos indiretos** – EX: luz, água, telefone, etc.
- ✗ **TREINAMENTO**;
- ✗ **Garantia ESTENDIDA**

IMPORTANTE

- **Manutenção PERIÓDICA / CORRETIVA** - são DESPESAS → **GASTOS do Período**
- **Paradas PROGRAMADAS / INSPEÇÃO** são ATIVADOS ao V_{CONTÁBIL} **QUANDO EFETUADAS**
- Recursos que **AUMENTEM a VIDA ÚTIL / CAPACIDADE** devem ser ATIVADOS
- **Lucro na Venda de Imobilizado** = “Outras Receitas”

DEPRECIAÇÃO

- Cada componente de um item do imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item **DEVE** ser depreciado separadamente (EX: uma turbina de um avião);
- **Cessa a depreciação** quando o ativo é desativado por baixa ou transferência para AÑCMV, ou para estoque, mas não cessa por ociosidade. Deve também **cessar quando V_{RESIDUAL} > V_{CONTÁBIL} (não há como depreciar)**.
- Depreciação do imobilizado utilizado diretamente na produção é tratada como **CUSTO Indireto de Fabricação**, enquanto que a **depreciação de ativos não utilizados na produção são DESPESAS**.
- **INÍCIO: DISPONÍVEL para USO** (local e condições pretendidas) → **NÃO é “início do uso”**
TÉRMINO: classificado como **AÑCMV ou BAIXADO** (o que ocorrer 1º).

- Depreciação de **BENS USADOS**: $V_{\text{ÚTIL}} = \text{MAIOR}$ entre $V_{\text{ÚTIL}} \text{ restante} \leq \frac{1}{2} V_{\text{ÚTIL}}$ bem novo

Depreciação de BENFEITORIAS em imóveis de terceiros: gastos realizados com a **conservação ou aumento** de imóvel com objetivo de ajustá-lo às necessidades de utilização da empresa.

V _{ÚTIL} < Prazo Contrato	Locação por tempo indeterminado	Depreciação
	Locação por tempo determinado	
V _{ÚTIL} > Prazo Contrato	Locação por tempo determinado	Amortização

Métodos de Depreciação: deve ser **REVISADO** pelo menos ao **FINAL** de cada **EXERCÍCIO** e, se houver alteração significativa no padrão de **CONSUMO** previsto, o método de depreciação deve ser alterado.

Método Linear $\text{Dep} = (\text{C}_{\text{Aquisição}} - \text{V}_{\text{Residual}}) \times \frac{\text{Período de Utilização}}{\text{Vida Útil}}$	Soma dos Dígitos $\text{Dep} = (\text{C}_{\text{Aquisição}} - \text{V}_{\text{Residual}}) \times \frac{(\text{n} + 1 - \text{ano da Depreciação})}{\text{Soma dos Dígitos}}$
Unidades Produzidas $\text{Dep} = (\text{C}_{\text{Aquisição}} - \text{V}_{\text{Residual}}) \times \frac{\text{Produção Realizada}}{\text{Produção Total}}$	Depreciação acelerada (Art. 312 do RIR) $\text{Dep} = (\text{C}_{\text{Aquisição}} - \text{V}_{\text{Residual}}) \times \frac{\text{Período de Utilização}}{\text{Vida Útil}} \times K$

▪ Veículos: 5 anos
 ▪ Móveis, Utensílios, Máq. e Equip.: 10 anos
 ▪ Imóveis: 25 anos
 ▪ Terrenos¹: **não sofrem depreciação**

Turnos	K _{FISCAL}
1 (8h)	1,0
2 (16h)	1,5
3 (24h)	2,0

Atenção! Só utilizar o K quando da omissão da V_{ÚTIL} contábil, i.e., **K só para V_{ÚTIL} FISCAL**.

Se a questão der a vida útil contábil e a fiscal, utiliza-se **sempre a CONTÁBIL**. Os prazos acima são utilizados apenas quando a questão for omissa.

INTANGÍVEL – CPC 04 (R1)

Os direitos que tenham por objeto bens **DESTINADOS à manutenção da Cia** ou exercidos com essa finalidade, **INCLUSIVE o fundo de comércio adquirido**. Ativo NÃO monetário **IDENTIFICÁVEL SEM substância física**.

- Ativo Monetário: representado por **dinheiro ou direitos** a serem recebidos **em dinheiro** (Cliente, CX, etc.)
- Goodwill** adquirido em combinação de negócios é **um intangível**, PORÉM tratado especificamente no **CPC 15**.
- Quando não for adquirido em uma combinação de negócios, **não se identifica individualmente** o **goodwill**,

IDENTIFICÁVEL – PARA QUE SEJA POSSÍVEL DIFERENCIÁ-LO DO GOODWILL

- SEPARÁVEL**: puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, OU
- Resultar de **DIREITOS CONTRATUAIS ou outros direitos legais, independentemente** de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

SURGIMENTO DOS ATIVOS INTANGÍVEIS

AQUISIÇÃO SEPARADA

(=) Valor Contábil	
(+) CUSTO - preço à vista na data RECONHECIMENTO	→ Em regra, os juros não são reconhecidos no custo, mas como <u>despesa no regime de competência</u> , exceto quanto aos ativos qualificáveis (CPC 08)
(-) Amortização	
(-) Perdas por Redução ao Valor Recuperável (PRVR)	

CUSTO COMPREENDE

(+) Aquisição + II + Tributos **NÃO recuperáveis sobre COMPRA**

(-) Descontos Comerciais e Abatimentos

(+) Quaisquer custos diretamente atribuíveis p/ colocar o ativo em condições de uso

- ✓ TESTES
- ✓ Honorários profissionais diretamente relacionados
- ✓ Benefícios a Empregados decorrente diretamente da aquisição (CPC 33) – EX: VR, VT, etc.
- ✓ Materiais consumidos ou utilizados na geração do ativo (“*intangível gerado internamente*”)
- ✓ Amortização de patentes e licenças, e **taxas de registro** (“*intangível gerado internamente*”)

CUSTO NÃO COMPREENDE – SÃO DESPESAS DO PERÍODO

- ✗ Custos **incorridos na introdução**, inclusive PROPAGANDAS e atividades promocionais do produto;
- ✗ Custos administrativos;
- ✗ Outros custos indiretos;
- ✗ Gastos da transferência das atividades para novo local, inclusive TREINAMENTO;

AQUISIÇÃO VIA SUBVENÇÃO OU ASSISTÊNCIA GOVERNAMENTAIS

A entidade PODE reconhece-la (escolha da Cia):

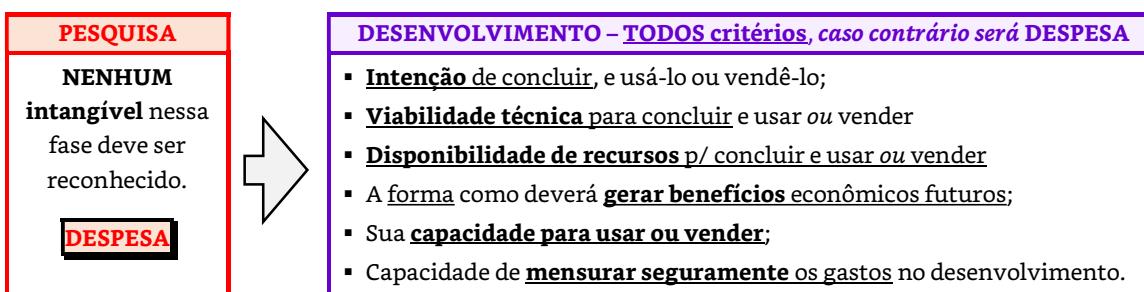
- V_{JUSTO}, OU
- V_{NOMINAL} + custos diretamente atribuíveis à preparação do ativo para o uso pretendido

Ex: direito de aterrissagem em aeroporto, licença para operação de estação de rádio / TV, licenças de importação ou quotas ou direitos de acesso a outros recursos restritos.

AQUISIÇÃO VIA COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS

V_{JUSTO} na data de aquisição, SEPARADAMENTE do goodwill, independentemente desse ativo ter sido reconhecido por ela antes da aquisição da empresa. Goodwill: diferença entre V_{PAGO} e V_{JUSTO}

GERADO INTERNAMENTE (P&D)



O custo do **intangível gerado internamente** se **RESTRINGE** à soma dos gastos incorridos **A PARTIR da data em que ele atende aos critérios de reconhecimento**.

Caso a entidade **NÃO CONSIGA** diferenciar a fase de pesquisa da de desenvolvimento, o gasto deve ser tratado como incorrido apenas na fase de **PESQUISA**.

ATENÇÃO

- Marcas, publicações, listas de clientes, gerados **INTERNA**MENTE, NÃO SÃO intangíveis
- Goodwill gerado **INTERNA**MENTE, NÃO DEVE ser reconhecido como ativo
- CPC 04: as Notas Explicativas **devem distinguir** entre intangíveis gerados internamente e outros intangíveis.

AMORTIZAÇÃO

Perda do valor do capital aplicado na aquisição de **DIREITOS da propriedade industrial ou comercial** com existência ou exercício de **duração limitada**, OU cujo objeto sejam **BENS de utilização por prazo legal ou contratual**.

- **Vida útil indefinida** (\neq ilimitada) = **NÃO há amortização** | **HÁ teste de recuperabilidade**
- **INÍCIO DA AMORTIZAÇÃO:** **disponível para USO** (local e condições necessários para funcionar).
- **TÉRMINO DA AMORTIZAÇÃO:** colocado **AÑCMV OU** na data em que é **baixado**, o que ocorrer primeiro.

O período de amortização e o método de amortização para um ativo intangível, com vida útil definida **devem ser revistos PELO MENOS no final de CADA EXERCÍCIO**. A **amortização** de intangíveis utilizados em processo de produção **FAZ PARTE** do **V_{CONTÁBIL} dos estoques**.

A amortização **PODE** ser calculada em **FUNÇÃO DA RECEITA**. Dessa forma, se uma empresa fecha um contrato de exploração, por exemplo, limitado à extração de \$500.000 em ouro, a base da amortização será tal receita. Assim:

$$\text{Amort} = C_{\text{Aquisição}} \times \frac{\text{Receita Realizada}}{\text{Receita Total Contratada}}$$

EXAUSTÃO

Utilizado p/ esgotamento de **RECURSOS minerais ou BENS APlicados** nessa **EXPLORAÇÃO**. Jazidas de **recursos indetermináveis** (ex: água) **NÃO** são objeto de exaustão.

TESTE DE RECUPERABILIDADE – CPC 01

TODO ativo deve passar pelo **teste de recuperabilidade**, **SALVO** ativos advindos de **contrato de construção, estoques, AÑCMV, PIV**, ativos financeiros em geral, **ativos fiscais diferidos**, ativos biológicos, entre outros.

Sempre que $V_{\text{RECUPERÁVEL}} \leq V_{\text{CONTÁBIL}}$ \rightarrow **PERDA por desvalorização**

O **impairment test** **DEVE ser** aplicado **SEMPRE** que houver **INDICATIVO de que houve desvalorização**, ao **FINAL** de cada **exercício**. Ele é aplicado no **imobilizado e intangível**, a fim de que sejam (Art. 183, §3º, LSA):

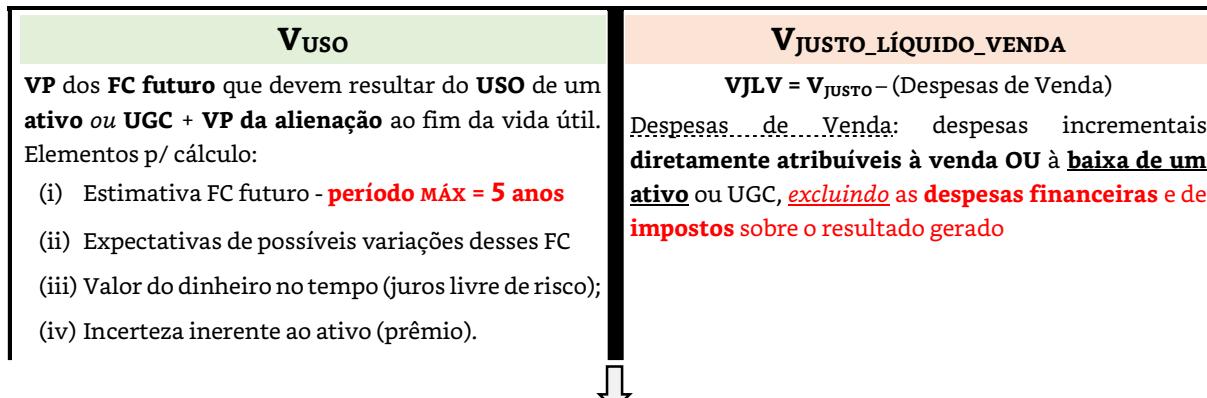
- i. **Registradas as perdas** de valor do capital aplicado quando:
 - a. Houver **decisão de interromper** as atividades.
 - b. Comprovado que **não poderão** produzir **resultados** para recuperação desse valor
- ii. **Revisados e ajustados** os **CRITÉRIOS** de determinação da **V_{ÚTIL}** e **cálculo** da **Dep., Exaust. e Amort.**

Atenção, **INDEPENDENTEMENTE** de haver *ou* não indicação de que houve desvalorização, existem 3 ativos que **DEVEM ser testados anualmente** (sempre no **mesmo período**, não necessariamente ao fim do ano):

1. Intangível com **vida útil INDEFINIDA**;
2. **Intangível ainda NÃO disponível para USO** \rightarrow **cai direto no CESPE (AQUI)**
3. **Goodwill** em **COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS**

DETERMINAÇÃO DO VALOR RECUPERÁVEL

Nem sempre é necessário determinar o **VJLDV** E o **Vuso**. Se qualquer um desses exceder o **V_c**, este não tem desvalorização e, portanto, não é necessário estimar o outro valor.



$$\mathbf{V_{RECUPERÁVEL} = MAIOR \ valor \ entre \ o \ V_{LÍQUIDO_VENDA} \ e \ V_{USO}}$$

VALOR CONTÁBIL PARA IMOBILIZADO E INTANGÍVEL

(=) Valor Contábil

- (+) Custo - **preço à vista** na data do reconhecimento
- (-) Depreciação
- (-) Perdas por Redução ao Valor Recuperável (PRVR)

OBS: Nem sempre é necessário determinar o **VJLV ou V_{USO}**. SE qualquer um desses montantes **exceder V_{CONTÁBIL}** do, este não tem desvalorização e, portanto, não é necessário estimar o outro valor

PERDA ESTIMADA POR REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL

EXISTE PRVR ANTERIOR

V_{RECUPERÁVEL} > V_{CONTÁBIL}: faz-se a **REVERSÃO** da PRVR registrada anteriormente, no seu exato montante.

Valor da reversão / receita são **ATÉ o limite do saldo das Perdas Registradas (PRVR)**. Supondo uma PRVR anterior de \$10 e um “ganho” de \$30 pelo Teste de Recuperabilidade, registra-se o seguinte:

Lançamento do GANHO: \$30	No Balanço	
C – RECEITA Reversão PRVR 10	Imob. / Intang. 3.000	Os \$20 a mais não interessam aqui, e NÃO serão registrados – teoricamente é um ganho, mas não é registrado
D – PRVR (ret. Imob. / Intg.) 10	(PRVR) 0,00	

- **EXTREMA ATENÇÃO!** PRVR do Goodwill **NÃO é revertida**

V_{RECUPERÁVEL} < V_{CONTÁBIL}: **COMPLEMENTA** uma Perda Estimada por Redução ao Valor Recuperável (PRVR), no exato montante da diferença a menor.

D – DESPESA com Desvalorização de Ativo	10
C – PRVR (ret. Imob. / Intg.)	10

[Atenção, cobrado pela FCC em 2018](#): Limites de reversão de perda por desvalorização:

1. Limite das perdas reconhecidas anteriormente
2. Valor contábil sem as perdas reconhecidas anteriormente (fazer **V_c** sem a PRVR)
3. Valor contábil com as perdas reconhecidas anteriormente (fazer **V_c** com a PRVR)

NÃO EXISTINDO PRVR ANTERIOR

V_{RECUPERÁVEL} > V_{CONTÁBIL}: NÃO REGISTRA nada – teoricamente haveria um ganho, porém, ele não é registrado – só registra em reserva de reavaliação caso seja permitido por lei (raro em questões)!

V_{RECUPERÁVEL} < V_{CONTÁBIL}: REGISTRA uma PERDA Estimada por Redução ao Valor Recuperável (PRVR), no exato montante da diferença a menor. Valor pelo qual o V_{CONTÁBIL} que EXCDE V_{RECUPERÁVEL}

D – DESPESA com Desvalorização de Ativo10

10

C – PRVR (ret. Imob. / Intg.)

REAVALIAÇÃO

APÓS o reconhecimento como um ativo, o item do imobilizado cujo V_{JUSTO} possa ser mensurado confiavelmente pode ser apresentado, **SE permitido por LEI** pelo seu valor REAVALIADO. Um item reavaliado deve ser constantemente reavaliado, assim, quando V_{JUSTO} difere materialmente do V_{CONTÁBIL}, exige-se nova reavaliação.

$$V_{REAVALIADO} = V_{JUSTO} - \text{Depreciação subsequentes} - PRVR subsequentes$$

V_{CONTÁBIL} AUMENTA por reavaliação: **credita-se conta de AAP*** (PL) – **NÃO VAI A RESULTADO**, fazendo parte de ORA. A reversão dessa reserva sim, **gera uma receita**.

Reavaliação		Reversão da reserva	
C – AAP (PL)	100	D – AAP (PL)	100
D – Imobilizado	100	C – Reversão da AAP (receita)	100

V_{CONTÁBIL} DIMINUI por reavaliação: a diminuição deve ser **RECONHECIDA NO RESULTADO**. No entanto, se houver AAP* constituída, esta deve ser debitada até o limite da diminuição.

Não há AAP	Há AAP suficiente	Diminuição maior que a AAP
C – Imobilizado 10 D – Desp. Reavaliação 10	C – Imobilizado 15 D – AAP (PL) 15	C – Imobilizado 50 D – AAP (PL) 30 D – Desp. Reavaliação 20

*Atenção! O texto do CPC e algumas questões ainda falam em “Reserva de Reavaliação”. Imaginar que é = AAP.

ESTOQUES – CPC 16

Estoques são ativos **mantidos para VENDA no curso normal (acabados)** OU **em PRODUÇÃO para venda** OU **INSUMOS** (materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados, leia-se: matéria prima).

MENSURAÇÃO

Pelo valor de **CUSTO** ou **Valor Realizável Líquida (VRL)** | **MERCADO** dos dois o **MENOR**

CPC 16

Lei 6.404

CUSTO

Há duas formas de obtenção de estoque, quais sejam: **aquisição de terceiros (Custo de Aquisição)** ou **a produção pela própria Cia. (Custo de Transformação)**.

Custo de AQUISIÇÃO dos Estoques geralmente compra de mercadorias para revenda

(=) CUSTO DE AQUISIÇÃO

- (+) Preço de Compra (qualquer desconto sobre o PREÇO, altera os tributos)
- (+) II e outros tributos **NÃO** recuperáveis (calculados sobre o PREÇO)
- (+) Fretes, Seguros e Manuseio
- (+) Outros custos diretamente atribuíveis à aquisição
- (-) Tributos Recuperáveis (calculados sobre o PREÇO)
- (-) Descontos comerciais / incondicionais – reduzem a BC dos tributos recuperáveis
- (-) Abatimentos sobre COMPRAS

Custo de TRANSFORMAÇÃO incluem os **custos diretos (MO)** e os **custos indiretos (fixos e variáveis)**.

(=) CUSTO DE TRANSFORMAÇÃO

(+) Custos Diretos

Mão de Obra – pessoal ligado diretamente à produção (“chão de fábrica”)

Matéria Prima

(+) Custos Indiretos

Variáveis

Fixos – não variam, independentemente do volume produzido – EX: aluguéis, **depreciação e amortização**, manutenção de edifícios e fábricas. São alocados baseado na **capacidade normal**¹

¹**Capacidade Normal:** produção média ao longo de vários períodos em circunstâncias normais. Leva em consideração paradas programadas, férias coletivas e outros eventos normais.

ITENS NÃO INCLUÍDOS NO CUSTO – DESPESA

- Valor **ANORMAL** de desperdício [**DESPESA**] – o valor normal compõe o custo;
- Gastos com **ARMAZENAGEM, SALVO se necessário à produção** (“aguardando próxima etapa”)
- Despesas **ADM** que **NÃO** contribuem para trazer o estoque ao seu local e condições atuais;
- Despesa de **COMERCIALIZAÇÃO** (**comissões, gastos com venda** e a **entrega** aos clientes).
- JUROS:** somente compõe custo aquisição / transformação se tratar-se de “*Ativos Qualificáveis*”

Atenção! O custo fixo alocado em cada unidade produzida **NÃO pode ser aumentado** por causa de **BAIXO volume de produção ou ociosidade – excedente ao normal** é alocado **como DESPESA**. Em períodos de anormal **ALTO volume, o custo fixo alocado em cada unidade deve ser diminuído**. Supondo custo fixo de \$ 100:

Produção Normal: **100 unidades**
 Custo Fixo / unid: **\$1,00**

Produção Baixa: **20 unidades**
 Custo Fixo / unid: **\$1,00**
Despesa: \$80,00

Produção Alta: **200 unidades**
 Custo Fixo / unid: **\$0,50**

MÉTODO DO VAREJO (POUCO COBRADO)

Estoques de **grande quantidade de itens que mudam rapidamente**, itens que têm margens semelhantes e para os quais não é praticável usar outros métodos de custeio. O custo do estoque deve ser determinado pela redução do seu preço de venda na percentagem apropriada da margem bruta. Esse e outros métodos **podem ser utilizados** por conveniência **se os resultados se aproximarem do custo**.

VALOR REALIZÁVEL LÍQUIDO (VRL)

$$\text{VRL} = \text{V}_{\text{VENDA}} - \text{Custo p/ conclusão} - \text{Gasto p/ venda (Frete, Comissões)} - \text{Impostos}$$

Valor Realizável Líquido (VRL): preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados para venda.

O **VRL nem sempre é igual ao V_{JUSTO}**, já que o primeiro é **específico para a entidade** (estimativa própria), e o segundo é o valor de mercado, que “vale para todas” entidades.

PERDA ESTIMADA COM AJUSTE AO VALOR DE MERCADO (PEAVM)

- VRL = Mercadorias (CUSTO)** nada se faz.

- VRL < Mercadorias (CUSTO)** registra-se uma **PERDA**.

Na compra (CUSTO) D – Mercadorias 350	VRL = V_{VENDA} – D_{VENDA} VRL = 360 – 15 VRL = 345	Lançamento da Perda D – Despesa c/ AVM 5 C – PEAVM 5	Na data do balanço, no Ativo: Mercadorias 350 PEAVM (5)
--	---	---	--

- **VRL > Mercadorias (CUSTO)** faz-se uma **REVERSÃO** – supondo uma PEAVM inicial de 5

Na compra (CUSTO)	$VRL = V_{VENDA} - D_{VENDA}$	Lançamento da Reversão	Na data do balanço, no Ativo:
D – Mercadorias 350	VRL = 370 – 10	C – Receita c/ RAVM 5	Mercadorias 350
C - Caixa 350	VRL = 360	D – PEAVM 5	PEAVM 0

A reversão é feita **ATÉ o limite do saldo PEAVM já registrada**. Acima, em tese, haveria reversão de 10, porém as PEAVM eram de apenas 5. A reversão será, portanto, de apenas 5. Os outros 5 serão contabilizados como lucro, no momento da venda.

CRITÉRIOS DE VALORAÇÃO DOS ESTOQUES – INVENTÁRIO PERMANENTE

Deve-se usar o **mesmo critério de custeio para todos os estoques que tenham natureza e uso semelhantes**.

- **PEPS e CPMP - CPC 16 PERMITE**
 - Preço Médio Ponderado MÓVEL: o preço médio é atualizado **a cada AQUISIÇÃO**.
 - Preço Médio Ponderado FIXO: o preço médio é atualizado **apenas no FINAL DO PERÍODO**.
- **UEPS – PROIBIDO NO BRASIL** (economia inflacionária, reduz o lucro)

CONTA MISTA – INVENTÁRIO PERIÓDICO X INVENTÁRIO PERMANENTE

Nessa conta, lançamos o **E_I** e as **Compras a débito**; e lançamos as **vendas a crédito**. No final do período, ao apurar o estoque final, podemos calcular o RCM. **Dica!** Sempre resolver por razonete.



OPERAÇÕES COM MERCADORIAS

Mercadoria: é todo bem móvel adquirido para revenda por um estabelecimento comercial ou industrial. Mercadoria é espécie, cujo gênero é estoque.

AQUISIÇÃO DE MERCADORIA

- (=) Compras Líquidas (C_L)**
- (+) C_M (custo **com** ICMS)
 - (+) IPI
 - (+) Frete
 - (+) Seguro
 - (-) Tributos Recuperáveis

TRIBUTAÇÃO

	Recupera IPI	Recupera ICMS	Recupera PIS/Cofins	IPI na BC _{ICMS}	IPI na BC _{PIS/Cofins}
Consumo / Imobilizado	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	SIM
Comércio (revenda)	NÃO	SIM	SIM¹	NÃO	SIM
Indústria (insumo)	SIM	SIM	SIM¹	NÃO	NÃO

¹PIS/Confins só são recuperáveis quando são **NÃO cumulativos (Lucro Real)**. Se a questão nada mencionar, verificar a alíquota dada:

- Lucro Real (não cumulativos): PIS [1,65%] e Cofins [7,60%]
- Lucro Presumido (cumulativos): PIS [0,65%] e Cofins [3,00%]

Polêmica: STF decidiu em 2017 que o **ICMS não pode compor a BC_{PIS/Cofins}**. A decisão é recente e portanto não cobrada, restando observar futuras questões que possam a vir cobrar o tema

FRETE E SEGURO X TRIBUTAÇÃO

Frete e Seguro feitos pela vendedora, portanto incluídos na NF, ou seja, **compra CIF**: compõem a BC_{IPI} e BC_{ICMS}

Frete e Seguro feitos por uma transportadora: comprador **contrata transportadora** para tanto, ou seja, **compra FOB**: NÃO compõem a BC_{IPI} e BC_{ICMS}

Obs: Em geral, quando a questão NADA mencionar, supõe-se que foram feitos por uma empresa transportadora (FOB).

VENDA DE MERCADORIAS

(=) **V_{LÍQUIDAS} (Receita Líquida)**

(+) **V_{BRUTAS} (Receita Bruta)**

(-) Devoluções / Cancelamentos

(-) Descontos Incondicionais (Comerciais)

(-) Abatimentos

(-) TIV (ICMS, ISS, PIS e Cofins)

(-) AVP de vendas

Reduzem a BC_{TIV}

DEVOLUÇÕES, DESCONTOS E ABATIMENTO

Devolução: DESPESA do exercício, logo despesas de exercícios anteriores não impactam o RCM do exercício atual. O frete das mercadorias devolvidas é também despesa do período.

Desconto Incondicional / Comercial / Promocional: dado no ato da transação e independe de qualquer condição posterior, portanto aparece na NF. É concedido, por exemplo, quando o comprador é um cliente especial. É uma dedução da receita bruta para quem o concede.

Polêmica: STF decidiu em 2014 e o SF publicou Res. em 2017 no sentido de que o **desconto incondicional é deduzido da BC_{IPI}**. Observar como a ESAF trata. Demais bancas, levar entendimento da Suprema Corte.

Desconto Condisional / Financeiro: não é dado no ato da venda. Para ser efetivado, depende de uma condição posterior a ser cumprida, dessa forma NÃO aparece na NF. É uma despesa operacional para a empresa que concede.

Abatimento: após feita a venda, “algo de errado” ocorreu com o produto – veio errado, cor incorreta, danificado etc. Para evitar uma devolução o vendedor concede esse abatimento como “agrado” ao cliente pelo transtorno gerado.

Cuidado! Abatimento ≠ Desconto Condisional. O desconto condicional NÃO reduz a receita bruta, pois ele é apenas uma Despesa Operacional.

TRIBUTAÇÃO

IPI: não é um tributo incidente sobre a Receita Bruta, sendo uma dedução do **Faturamento Bruto**. **Empresa comercial não tem IPI na venda.** Receita Bruta = Faturamento Bruto - IPI.

ICMS / PIS e Cofins: tributos “por dentro”.

“preço do produto”, “preço da compra”, “preço total” → **NÃO está incluído o IPI**
 “valor pago”, “valor da NF”, “preço de venda” → valor da NF, i.e., **incluso o IPI**

APURAÇÃO DO LUCRO BRUTO (RCM)

$$\text{CMV} = E_I + C_L - E_F$$

$$\text{RCM (LB)} = V_L - \text{CMV}$$

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS – CPC 26

Demonstrações Contábeis: representação da posição **PATRIMONIAL** e **FINANCEIRA** e do **DESEMPENHO**.

	CPC 26	6.404	Obrigatoriedade
DLPA		x	Todas (CPC 26: DLPA faz parte da DMPL) – Dica! A parece o 4
BP	x	x	Todas
DRE	x	x	Todas
DFC	x	x	Cias. Abertas - TODAS Cias. Fechadas – se PL > R\$ 2 mi
DVA	x	x	Cias. Abertas - Dica! DVAberta
DMPL	x		Todas - DLPA pode fazer parte da DMPL
DRA	x		Todas - separada da DRE
NE	x	x	Todas

- **Relatórios**, como os da Administração e de Impacto Ambiental não fazem parte das DCs.

PONTOS IMPORTANTES

Frequência das DC: pelo menos **ANUAL** (inclusive informação comparativa).

Informação Comparativa: a entidade deve divulgar informação comparativa com respeito ao período **ANTERIOR** para **TODOS os montantes** nas DCs do período corrente (=coluna 20X1 e Coluna 20X2)

Agregação:

- Contas semelhantes: **PODEM** ser agrupadas – EX: empréstimos bancários + financiamentos bancários.
- Pequenos saldos: **PODEM** ser agregados, desde que indicada a **natureza E ≤ 10% do grupo** (AC, ANC, etc.).
- VEDADA** a utilização de designações genéricas, como "diversas contas" ou "contas-correntes".

Cias. Abertas: normas **CVM** + **obrigatoriamente submetidas a auditoria** independentes.

Cias. Fechadas: PODEM adotar as normas expedidas pela CVM.

Responsabilidade: DFs serão **assinadas** pelos **admin.** E por **contabilistas** (técnico ou bacharel) habilitados.

NOTAS EXPLICATIVAS

Para o CPC 26 **fazem parte das DC (OBRIGATÓRIAS)**. PODEM ser apresentadas como seção separada das DC.

Práticas (= Políticas Contábeis)	Número, espécies e classes das ações do CS
Eventos SIGNIFICATIVOS	OPÇÕES de COMPRA outorgadas E exercidas
Infos. exigidas NÃO apresentadas nas DFs	AJUSTES de exercícios anteriores
Infos necessárias adicionais NÃO indicadas nas DFs	Eventos subsequentes ao TES - relevantes
Critérios de avaliação: estoque, provisão, ajustes, etc.	Ônus reais do ativo
Investimentos RELEVANTES em outras sociedades	Garantias a terceiros
Aumento do ativo resultante de novas avaliações	Obrigações LP: taxa de juros, vencimento e garantias

Segundo o CPC 00, a entidade deve divulgar nas NE:

- Dividendos propostos ou declarados **antes** da distribuição, bem como o valor por ação ou equivalente;
- A quantia de **qualquer dividendo preferencial cumulativo** não reconhecido.
- O domicílio e a forma jurídica da entidade, o seu país de registro e o endereço da sede registrada;
- A descrição da natureza das operações da entidade e das suas principais atividades;
- O nome da entidade controladora e a entidade controladora do grupo em última instância.
- Se uma entidade constituída por tempo determinado, informação a respeito do tempo de duração.

BALANÇO PATRIMONIAL

Lei 6.404/78, Art. 178. No **balanço**, as contas serão classificadas segundo os **ELEMENTOS do patrimônio** que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da **situação FINANCEIRA** da companhia. Segundo o CPC 26, o BP deve apresentar, no mínimo:

<u>ATIVO</u>	<u>PASSIVO</u>
Caixa e Equivalentes	Contas a pagar comerciais e outras
Clientes e outros recebíveis	Provisões
Estoques	Obrigações Financeiras
Ativos Financeiros	Obrigações associadas à disposição para venda
Total de ativos classificados como disp. para venda	
Ativos Biológicos	
Investimentos – MEP	<u>PL</u>
Imobilizado	Participação de não controladores de forma destacada
Intangível	Capital integralizado
	Reservas

*Obs: impostos diferidos ativos ou passivos devem ser classificados como **NÃO circulantes**.*

Art. 179, §único: na Cia. em que o **ciclo operacional** tiver **duração maior que o exercício social**, a classificação no circulante ou LP terá por base o prazo desse ciclo.

DRE – DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

ASPECTOS TEÓRICOS

- No Brasil a DRE **DEVE ser apresentada separadamente** da DRA.
- Obrigatório para **TODAS** empresas.
- Demonstrativo dinâmico.
- **ISCP**: são tratados como dividendos (i.e.: distribuição do lucro), portanto **NÃO entram na DRE**.
- Despesas **podem ser classificadas por natureza** ou por **função**. Entretanto, se utilizar a classificação por função, é exigido uma divulgação adicional por natureza. Por exemplo:

FUNÇÃO	Despesa Operacional Despesas de Venda Custo dos Produtos / Serviços Despesas Administrativas Outras Despesas	NATUREZA	Despesa com <u>Transporte</u> Compra de Materiais Depreciação Benefícios aos Empregados Despesas de Publicidade
--------	--	----------	---

No BRA, geralmente é adotada a despesa por FUNÇÃO

ESTRUTURA DA DRE

(+) RECEITA BRUTA (venda de produtos, mercadorias e serviços) = Faturamento Bruto – IPI

(-) DEVOLUÇÕES e Serviços Cancelados dentro do exercício social (REDUZ BC dos TIV)

(-) Descontos INCONDICIONAIS / COMERCIAIS (REDUZ BC dos TIV)

(-) Abatimentos

(-) TIV (ICMS, ISS, PIS/Cofins, IPI)

(-) AVP de vendas / clientes

Atenção! Ainda não é clara a posição sobre a retirada do ICMS da BC do PIS/Cofins.

(=) RECEITA LÍQUIDA (Vendas Líquidas) → **Atenção! Para o CPC 26 este é o ponto de partida da DRE**

(-) CMV / CPV / CSP

CMV = E_i (Conta Mercadorias) + C_{LIQ} – E_F

$C_{LIQ} = C_M + II + IPI + F + S - \text{Trib. Recup.} - \text{Descontos Incondicionais / Abatimentos sobre compras}$

(=) LUCRO BRUTO

Lei 6.404

(-) Desp. c/ Vendas

(-) Desp. Gerais e ADM.

(±) Receitas / Despesas Financeiras

(±) Outras Receitas / Despesas Operacionais

(=) Lucro ou Prejuízo OPERACIONAL

(±) **Outras** Receitas / Despesas

CPC 26

(±) **Resultado c/ Equivalência Patrimonial**

(-) **Despesas OPERACIONAIS**

Despesas c/ Vendas

Despesas Gerais e ADM

Despesas com Tributos e Contribuições

(±) Outras Receitas e Despesas **OPERACIONAIS**

(=) Lucro ou Prejuízo antes do Resultado Financeiro

(±) Receitas e Despesas **FINANCEIRAS**

(=) RESULTADO ANTES DOS TRIBUTOS SOBRE LUCRO (LAIR)

(-) Provisão p/ Imposto de Renda e CSLL

Atenção! Prejuízo Acumulado NÃO deduz da BC_{IR/CSLL}, só na BC_{PARTICIPAÇÕES}

(=) RESULTADO LÍQUIDO DA OPERAÇÃO (só no CPC 26)

(±) Resultado das Operações Descontinuadas - CPC 31

(-) Provisão p/ IR e CSLL sobre Operações Descontinuadas

(=) RESULTADO ANTES DAS PARTICIPAÇÕES (LADIR)

(-) Participações → **BC = LADIR – Prejuízo Acumulado**

Debêntures (10%) = 10% *BC = **7.000**

Empregados (10%) = 10% * (BC - 7.000) = **6.300**

Administradores (10%) = 10% * (BC - 7.000 - 6.300) = **5.670**

Parte Beneficiária (10%) = 10% * (BC – 7.000 – 6.300 – 5.670) = **5.103**

Fundos de Assistência ou Previdência de Empregados, que não se caracterizem como despesa (i.e: valor não é “fixo” e sim um % sobre o lucro) (10%) = 10% * (BC – 7.000 – 6.300 – 5.670 – 5.103) = **4.592**

Debêntures e Empregados, quando dadas em

valores absolutos (EX: 10.000) são deduzidas na BC do IR/CSLL.

(=) Resultado Líquido do Exercício (LLE)

CPC 31 – OPERAÇÕES DESCONTINUADAS

OPERAÇÃO DESCONTINUADA: componente da entidade **ALIENADO** ou **classificado como MV (AÑCMV)**, E:

- É uma **CONTROLADA adquirida exclusivamente** com o **objetivo de revenda**; ou
- **Importante linha SEPARADA de negócios** ou **ÁREA geográfica** de operações; ou
- Parte de um **único plano coordenado para vender** importante linha separada ou área geográfica de operações;

Muita Atenção! Nada mais são do que um **tipo de AÑCMV**, portanto devem preencher os **mesmos requisitos**. Vide resumo Ativos - CPC 31 - AÑCMV

APRESENTAÇÃO: a entidade deve evidenciar um **montante único (única linha na DRE)**. Todos **os detalhes** relativos a essa linha devem ser explicitados **preferencialmente em NE**.

DRA – DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ABRANGENTE

Outros Resultados Abrangentes: itens de **RECEITA** e **DESPESA** (incluindo ajustes de reclassificação) que **NÃO são reconhecidos na DRE** como **requerido ou permitido** pelos CPCs. Podem ser apresentados:

- a) **LÍQUIDO dos efeitos tributários**; OU
- b) **ANTES do efeito tributário**, sendo **apresentado em montante único o efeito tributário** OU em **NE**.

Resultado Abrangente: é a **mutação que ocorre no PL** que resulta de **transações** que **NÃO sejam derivadas de transações com os sócios** na sua qualidade de proprietários.

(±) Resultado Líquido do Exercício (LLE)

(±) Outros Resultados Abrangentes

- (±) Variação da reserva de reavaliação, quando permitidas (RR)
- (±) Ganhos e perdas atuariais em planos de pensão c/ BENEFÍCIO definido reconhecidos
- (±) Ganhos e perdas na conversão cambial de DC de **operações no exterior (AAC)**
- (±) Ganhos e perdas na remensuração de Ativos Financeiros Disponível p/ Venda (AAP)
- (±) Ganhos e perdas **efetivos** com hedge de fluxo de caixa

(±) Participação no Resultado Abrangente de Investida Avaliada pelo MEP

(-) Efeito Tributário dos ORA (vide item b) – alternativamente pode ser apresentado nas NE

(=) RESULTADO ABRANGENTE DO PERÍODO

Observações:

- **DRA deverá, de qualquer forma, ser apresentada separadamente**;
- **DRA PODERÁ estar contida na DMPL, mas**
- **VEDADA sua apresentação SOMENTE na DMPL**.
- DRA deve apresentar **resultados abrangentes classificados por NATUREZA** e agrupados nos que não serão reclassificados subsequentemente para o resultado do período e nos que serão reclassificados.

DLPA – DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS E PREJUÍZOS ACUMULADOS

DESTINAÇÃO DO LUCRO (SEGUNDO A LEI 6.404)

Art. 189. Do **resultado** (LLE) serão deduzidos, **ANTES** de qualquer participação, os **prejuízos acumulados** e a **PIRCS**. **Atenção**, o prejuízo acumulado não é compensado na DRE, e sim na DLPA.

A conta de **LPA** **NÃO** pode ter saldo positivo nas S/A => TODO LUCRO deve ser destinado.

Destinação do **LUCRO**

D – Lucro Acumulado (conta de PL)

C - Compensação de prejuízos (já existentes) ou;
 C - Reservas de lucro ou;
 C - Pagamento de dividendos ou;
 C - Aumento de CS.

Ordem obrigatória para absorção do **PREJUÍZO**:

- 1) Lucros Acumulados
- 2) Reservas de Lucros (ECORE ID)
- 3) Reserva Legal
- 4) Reservas de Capital

Atenção! Capital Social NUNCA absorve prejuízo.

ESTRUTURA DA DLPA

	X1	X0
(±) Saldo Inicial de LPA [S/A: saldo inicial NÃO pode ser credor – Lucro]		
(±) Ajustes de Exercícios Anteriores ¹ – [↑ Credor; ↓ Devedor] (±) Lucro ou Prejuízo do Exercício (+) Correção Monetária do Saldo Inicial (+) Realização da Reserva de Reavaliação, <i>se houver</i> (+) Reversão de Reservas [C – LPA; D – Reserva]		
(-) Destinação do Lucro Acumulado (se houver) (-) Prejuízos Acumulados, se houver (-) Constituição de Reserva de Lucro (ECORE ID) (-) Dividendos ² por AÇÃO (“Dividendos a Pagar” - única que altera PL) (-) Incorporação do Lucro ao CS (↑ CS via Lucro apenas, e <u>não</u> integralização)		
(=) Saldo Final de LPA [conta do PL]		

¹ **Ajustes de exercícios anteriores:**

São considerados APENAS a **mudança de critério contábil**, ou a **retificação de erro de exercício ANTERIOR**, e que **NÃO possam ser atribuídos a fatos subsequentes**.

² **Dividendos por AÇÃO:** cuidado para não confundir com “Lucro Líquido por Ação” (DRE).

Dividendos Mínimos prejudicados apelas pela L-C-I-D e é **passivo** (Dividendos a pagar) **alterando o PL**;

Dividendos Complementares (discutidos em assembleia dos sócios): são afetados por **todas** as reservas e é uma **conta de PL**, portanto sua distribuição **não altera** o PL. São propostos **após resultado** do exercício.

DMPL – DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

A lógica é **pegar TODAS as contas que alteram o PL da empresa de forma quantitativa**. Algumas operações:

- **Constituição de Reservas de Lucro:** é distribuição do LPA, **NÃO alterando o saldo total do PL**.
- **Reversão de Reservas de Lucro:** **NÃO alteram o saldo do PL**, pois a **contrapartida é na conta LPA**.
- **Constituição de Reservas de Capital:** **aumentam o PL**, pois têm contrapartida em contas como Caixa.
- **Realização da Reserva de Reavaliação:** contrapartida na conta LPA, portanto **NÃO altera saldo do PL**.

ESTRUTURA DA DMPL

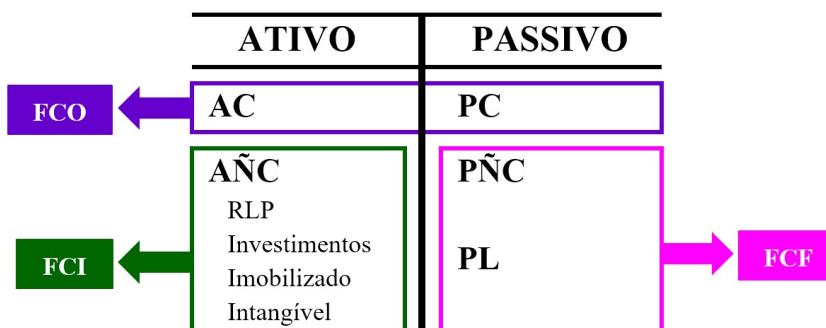
	Capital Soc.	R. Capital	R. Lucros	(Ações Tes.)	LPA	Res. Abrangente	TOTAL
<ul style="list-style-type: none"> • DMPL: FACULTATIVA para 6.404 • DMPL: OBRIGATÓRIA para o CPC 26 • DMPL pode <u>substituir definitivamente</u> a DLPA 							
Saldos Iniciais	x	x	x	x	x	x	x
Aumento de Capital Social							
Recursos dos Acionistas / Sócios	x						
Incorporação de Reservas	x	(x)	(x)				
Incorporação de Lucros Acumulados	x				(x)		
Gasto com Emissão de Ações		(x)					
Ações em Tesouraria							
Vendidas					(x)		
Adquiridas					x		
Propostas da Diretoria							
Constituição de Reservas				x			
Dividendos <u>por AÇÃO</u> (podem estar nas NE ou na DMPL)					(x)	(x)	
Resultado Líquido do Exercício (Conforme DRE)						± x	
Outros Resultados Abrangentes							x
Realização da <u>reserva de reavaliação, quando permitidas</u>							x
Planos de pensão com benefício definido reconhecidos							x
Ajuste de Conversão Cambial (ACC) de DC de operações no exterior							x
AAP – Ativos Financeiros disponíveis para venda							x
AAP – Operações de hedge fluxo de caixa							x
Participação no Resultado Abrangente de Investida (MEP)							x

CPC 03 - DFC – DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA

- Obrigatoriedade:** TODAS Cias. Abertas e para as Cias. FECHADAS com PL ≥ R\$ 2 MI na data do balanço;
- Caixa:** numerário em **espécie** + depósitos bancários **disponíveis** (BCM);
- Moeda Estrangeira:** câmbio na data da OCORRÊNCIA do fluxo de caixa;
- Equivalentes de Caixa:** aplicações de curto prazo [MÁX. 3 meses da **AQUISIÇÃO**], alta liquidez (conversibilidade imediata) e risco insignificante de mudança de valor (perda quase nula). Finalidade de **atender compromissos de curto prazo** e não investimentos.

“Empréstimos” decorrentes de **cheque especial**, são **considerados equivalentes de caixa** (apesar de ser passivo circulante, fazem parte do FCF).

REGRA GERAL



Trata-se apenas de regra geral, havendo exceções.

ATIVIDADES OPERACIONAIS

FCO: relacionadas com as atividades principais da empresa.

- (+) Recebimento de Vendas / Clientes / Royalties / Honorários / Comissões / **Aluguéis**
- (+) Duplicatas Descontadas – momento do desconto e não do pagamento pelo cliente
- (-) Pagamento a Fornecedores / Compras de Mercadorias
- (-) Pagamento de Despesas Operacionais (**salário, aluguel, energia**)
- (±) Restituição e Pagamento de **TRIBUTOS** (principalmente IRPJ e CSLL) – “impostos a pagar”
- (±) Recebimento e Pagamento por seguradora de **prêmios, sinistros, anuidades** e outros
- (±) Recebimento e Pagamento de caixa de contratos mantidos para negociação imediata ou venda futura
- (±) Recebimento e Pagamento de JUROS → CPC 03
- (+) Recebimento de Dividendos | JSCP → CPC 03

Atenção! Os dividendos a pagar quanto não têm saldo no ano anterior, NÃO entram no ajuste do BP

ATIVIDADES DE INVESTIMENTO

Relacionado com **aquisição e alienação À VISTA** de bens do **ANCI** (Inv., Imob., Intang.) e do **ANCI-RLP** que **não constituam** negócios **usuais** na exploração do objeto da Cia. (= não são *atividade operacional*).

FCI

- (+) Recebimento do adiantamento em caixa e do **PRINCIPAL** do empréstimo **CONCEDIDO** (amortização)
- (-) **Adiantamentos em caixa e Empréstimos CONCEDIDOS**
- (±) Venda e Aquisição de ações / instrumento de dívida de **OUTRAS Cias** (venda **NÃO** imediata / futura)
- (±) Recebimento e Pagamento na aquisição e venda de imobilizado, intangível e outros ativos LP

ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO

Financiamentos **RECEBIDOS**, provenientes de **TERCEIROS** (PC e PNC) ou dos **SÓCIOS (PL)**

FCF

- (+) Empréstimos **obtidos**¹ - Empréstimos entre **empresas de mesmo grupo**, concessão e tomada são FCF.
- (+) **Integralização de CS em DINHEIRO**
- (-) **Pagamento em caixa** para redução do passivo relativo ao AMF
- (-) **Pagamento do PRINCIPAL** do empréstimo (amortização)
- (±) Venda e Aquisição de ações da **PRÓPRIA** empresa
- (-) Pagamento de Dividendos / JSCP → CPC 03

¹Saldos bancários a descoberto decorrente de cheque especial também

FORMAS DE APRESENTAÇÃO – MÉTODO DIRETO X MÉTODO INDIRETO

Qualquer que seja o método utilizado, o **RESULTADO DEVE SER O MESMO**, sendo que o único fluxo que será diferente será o das atividades operacionais.



$$FC = FCO + FCI + FCF$$

FLUXO DE CAIXA OPERACIONAL - MÉTODO DIRETO

Apresenta **TODAS** as operações de recebimento e **TODAS** as operações de pagamento de dinheiro da Cia.

$\uparrow A \text{ ou } \downarrow P/PL = \text{Aplicação de Recursos} = \text{CONSUMO de Caixa}$

$\downarrow A \text{ ou } \uparrow P/PL = \text{Origem de Recursos} = \text{GERAÇÃO de Caixa}$

Obs: importante lembrar que o que se analisa é o Caixa!

- Quando não há variação no BP, o valor PAGO / RECEBIDO é o mesmo da DRE.
- **Cuidado!** Valor das compras é diferente do valor PAGO pelas compras.

Obs: Quando se fala em valor das compras, deve-se achar através do $\text{CMV} = E_i + C_L - E_r$. No BP, as contas relativas a compras são: Fornecedores (P) e Adiantamento a Fornecedores (A).

Obs2: Deve-se abater das despesas totais aquelas que não necessitam efetivamente de pagamento, como por exemplo: amortização, depreciação, PDD, VCP, AAP, etc.

FLUXO DE CAIXA OPERACIONAL - MÉTODO INDIRETO (RECONCILIAÇÃO)

Parte do RLE, ajustando-o pelas receitas e despesas que não têm efeito caixa e que não pertençam às atividades operacionais COM as variações de ativos e passivos relacionados com as atividades operacionais.

$\uparrow A \text{ ou } \downarrow P/PL = \text{Aplicação de Recursos} = \text{CONSUMO de Caixa}$

$\uparrow P/PL \text{ ou } \downarrow A = \text{Origem de Recursos} = \text{GERAÇÃO de Caixa}$

(+) LLE (conforme DRE – lucro ou prejuízo líquido)

(+) DESPESAS que NÃO necessitam de pagamento (não têm efeito caixa)

Depreciação, Amortização e Exaustão

RNEP (MEP)

Constituição de PECLD ↗

Prejuízo na alienação de imobilizado / investimento / intangível (fluxo de investimento)

VCP

Ajuste a valor justo de propriedade para investimento

(-) RECEITAS que NÃO serão recebidas (não têm efeito caixa)

RPEP – Resultado Positivo de Equivalência Patrimonial (MEP)

VCA – Variação Cambial Ativa

ALIENAÇÃO de imobilizado / investimento / intangível (fluxo de investimento)

(=) RESULTADO LÍQUIDO AJUSTADO PARA DFC

(+) Origens - $\downarrow A \text{ ou } \uparrow P$ (relativos ao FCO)

(-) Aplicações - $\downarrow P \text{ ou } \uparrow A$ (relativos ao FCO)

(=) FCO – Fluxo de Caixa Líquido das Atividades Operacionais

A conciliação entre LL e o FC líquido das atividades operacionais deve ser fornecida, **OBRIGATORIAMENTE**, caso a entidade utilize o método DIRETO.

CPC 09 - DVA - DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO

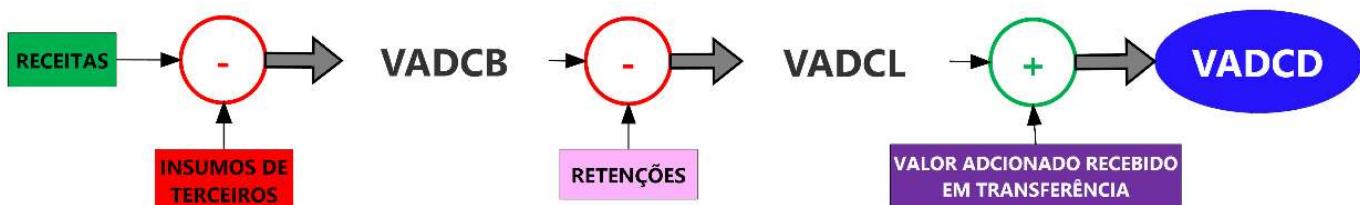
Conceito: DVA demonstra o valor da **RIQUEZA gerada**, sua **DISTRIBUIÇÃO** entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros bem como a **parcela da riqueza NÃO distribuída**. Ela é elaborada a partir da DRE, e tem uma interface com a DLPA.

- É um demonstrativo **DINÂMICO** que se baseia em aspectos macroeconômicos (“PIB da empresa”).
- **NÃO se fundamenta nos princípios fundamentais da contabilidade.**
- DVA não avalia desempenho econômico, função da DRE.
- Apresenta o quanto a entidade **AGREGA de valor aos insumos** adquiridos de terceiros.

Obrigatoriedade: sociedades de capital **ABERTO** e aquelas que a lei determinar, mas é **RECOMENDADA a elaboração a todas as demais entidades**. **Atenção!** DVA não é exigida pelas normas internacionais!

DVA consolidada: a elaboração da DVA consolidada deve **basear-se nas demonstrações consolidadas e evidenciar a participação dos sócios não controladores**.

ESTRUTURA



1 - RECEITAS

(+) **VENDAS** (receita BRUTA ou faturamento BRUTO, inclusive IPI + tributos sobre receita)

- (-) Devoluções
- (-) Descontos Incondicionais
- (-) Abatimentos

(-) **PECLD / (+) Reversão PECLD**

〃〃 (+) **RECEITA** com construção de ativos PRÓPRIOS – “= produção vendida para a própria empresa”

(±) **Outras Receitas** (inclui também os tributos)

(±) **RESULTADO** (lucro / prejuízo) com **alienação de ANC** (venda de imobilizados, investimentos, etc.)

(+) Juros PAGOS ou creditados, incorporados aos **ativos de longo prazo** (ATIVOS QUALIFICÁVEIS)

Juros no caso de **estoques de longa maturação** são destacados como distribuição da riqueza, no momento em que os respectivos estoques forem BAIXADOS.

2. INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS

〃〃 (+) **CMV** = $E_I + C_{Liq} - E_F + \text{Tributos (recuperáveis ou não)}$ ⇒ **DRE**: CMV vem líquido dos tributos

(+) **GASTOS** com infraestrutura (materiais, água, energia, telefone, despesas comerciais e ADM.)

(+) **GASTOS** com construção de ativos PRÓPRIOS

(+) **SERVIÇOS** de **TERCEIROS** (inclusive despesa com salários de empregados terceirizados)

〃〃 (+) **PERDAS** de ATIVO (PRVR; PAVM) / (-) Reversão → **Atenção!** Aqui, Reversão é negativa 〃〃

3. VALOR ADICIONADO BRUTO (VADCB) = 1 - 2

4. RETENÇÕES

- (+) Depreciação / Amortização / Exaustão

5. VALOR ADICIONADO LÍQUIDO (VADCL) = 3 - 4

6. VALOR ADICIONADO RECEBIDOS EM TRANSFERÊNCIA (VVV)

- (±) **RESULTADO** com Equivalência Patrimonial
- (+) **Receitas Financeiras** (juros e VCA)
- (+) **Receita de DIVIDENDOS - método de custo**, apenas
- (+) **Outras Receitas** - **aluguéis, royalties, franquias, doações, subvenções**

Valores gerados por outras empresas e transferido para a sua

7. VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (VADCD) = 5 + 6

8. DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO

Pessoal - empregados PRÓPRIOS

Remuneração – Salários, 13º, honorários da adm. (*inclusive* pago em ações), férias, **comissões**, PLR, HE

Benefícios – assistência médica, VT, VR, plano de aposentadoria

FGTS

Governo - impostos, taxas e contribuições PRÓPRIAS, i.e., **não inclui valores retidos dos empregados**

Federal - **INSS patronal**

Estadual

Municipal

} Para tributos recuperáveis (ICMS, IPI, PIS/Cofins),
considera-se apenas os valores devidos, **débito (venda)**
– **crédito (compra)**

Remuneração de Capital de Terceiros

JUROS, *inclusive* VCP

ALUGUÉIS

Arrendamento Mercantil **OPERACIONAL**

Royalties, franquia, direitos autorais, ainda que originados de capital intelectual

Remuneração de Capital Próprio / Lucros Retidos

Dividendos (apenas os distribuídos com base no **resultado do próprio EXERCÍCIO**)

JSCP

Lucros retidos (reservas ou aumento de CS) / Prejuízo do Exercício (com sinal negativo)

Participação dos não controladores nos lucros retidos

EFEITOS DAS MUDANÇAS NAS TAXAS DE CÂMBIO E CONVERSÃO DE DC – CPC 02

Uma entidade pode manter atividades em moeda estrangeira de 2 formas: **TRANSAÇÕES** em moedas estrangeiras (**emprestimo, importações e exportações**) OU **OPERAÇÕES** no exterior (matriz, filial, sucursal, etc.)

Moeda Funcional é a **moeda do ambiente econômico PRINCIPAL** no qual a entidade opera. A adm. pode se valer de julgamento para a determinar. É raro, mas uma empresa no BRA pode ter como moeda funcional o U\$, £, etc.

Caso haja **alteração da moeda funcional**, seu **impacto deve ser prospectivo**, ou seja, aplicado às operações posteriores, sendo que a conversão dos itens deve ser feita na **taxa cambial da data da alteração**.

Ao término de cada período de reporte:

RESULTADOS (Receitas e Despesas)	Câmbio na TRANSAÇÃO , se houver, OU Taxa MÉDIA do período, contudo, se flutuarem demais, tal uso é inadequado
CONVERSÃO das DC (Ativo, Passivo e PL)	Itens “atualizados” conforme Taxa de FECHAMENTO , na data do balanço. Capital Social: Taxa HISTÓRICA (taxa do dia da integralização).

AJUSTE ACUMULADO DE CONVERSÃO

AAC = é a diferença originada entre:

A) a Taxa de Fechamento e a Taxa Histórica = na conversão do **CAPITAL SOCIAL**

B) a Taxa de Fechamento e a Taxa Média do período = na conversão dos **LUCROS ACUMULADOS**

Operações (investimentos)

O ajuste do valor de um Investimento no exterior devido à taxa de câmbio **NÃO é registrado como receita (não transita pelo resultado)**, mas sim como **Ajuste Acumulado de Conversão - PL**. A lógica é a seguinte:

	2012	2013	
Investimento (U\$)	100.000	100.000	Esse aumento de R\$ 25.000 no investimento é lançado direto no no PL, em Ajuste de Conversão Cambial , assim:
Taxa de Câmbio	1,50	1,75	D – Investimento no Exterior 25.000
Valor (R\$)	150.000	175.000	C – Ajuste Acumulado de Conversão (PL) 25.000

Ressalta-se o fato de que esse **AAC, positivo ou negativo, compõe Outros Resultados Abrangentes**, parte da DRA.

EXEMPLO

Beta controla a subsidiária integral Gama, sediada na FRA, cujos demonstrativos relativos a X0, encontram-se abaixo.

BALANÇO PATRIMONIAL EM 31/12/X0		DRE EM 31/12/X0	
ATIVOS	PASSIVOS		
Caixa € 80.000,00	Fornecedores € 35.000,00	Vendas € 60.000,00	
Clientes € 40.000,00	Aluguéis a pagar € 2.500,00	CMV € 22.500,00	
Estoques € 32.500,00	Impostos a recolher € 3.750,00	(=) Lucro Bruto € 37.500,00	
	Capital Social € 100.000,00	Salários € 10.000,00	
	Lucro Líquido € 11.250,00	Despesas Vendas € 7.500,00	
Cotação de 01/01/X0 : € 1,00 = R\$ 2,00		Despesas Aluguéis € 5.000,00	
Cotação de 31/12/X0 : € 1,00 = R\$ 2,40		(=) LAIRC € 15.000,00	
Cotação média de X0 : € 1,00 = R\$ 2,20		IR / CSLL € 3.750,00	
		(=) Lucro Líquido € 11.250,00	

1) Indique o valor em R\$ a ser reconhecido no **resultado do exercício de Beta** em 31/12/X0

O resultado do exercício (LL) é calculado através da **Taxa Média**: $11.250 \times 2,20 = \text{R\$ 24.750}$

2) Indique o valor em R\$ da conta **Ajuste Acumulado de Conversão** na Cia Beta em 31/12/X0

[1] Calcular quanto do LL , ao ser convertido para a TX fechamento, foi derivado de variação no câmbio. Assim: -- Taxa Média: LL = 24.750 -- Taxa de Fechamento: LL = $11.250 \times 2,40 = 27.000$ -- AAC devido ao LL = R\$ 2.250	[2] Calcular a variação do valor, em R\$, do CS devido à mudança no câmbio . Assim: -- Início do período: CS = $100.000 \times 2,00 = 200.000$ -- Fim do período: CS = $100.000 \times 2,40 = 240.000$ -- AAC devido ao CS = R\$ 40.000
--	--

(=) AAC TOTAL = 40.000 + 2.250 = R\$ 42.250

3) Indique o valor em R\$ do **investimento** da Cia Beta em 31/12/X0

Como se trata de uma subsidiária integral, Beta possui 100% do PL de Gama. Como queremos o investimento, trata-se de uma conversão de DC. Assim:

$$\text{PL}_{\text{GAMA}} = 11.250 (\text{LL}) + 100.000 (\text{CS}) = € 111.250$$

$$\text{Utilizando a Taxa de Fechamento: } € 111.250 \times 2,40 = \text{R\$ 267.000}$$

Transações (empréstimos, exportações e importações)

Diferentemente das Operações, no caso das Transações as diferenças cambiais geram Receita ou Despesa, conforme o caso, denominadas **Variação Cambial Ativa (VCA)** e **Variação Cambial Passiva (VCP)**, respectivamente.

Ex: supondo que uma empresa realize um empréstimo com um banco nos EUA, no valor de U\$ 10.000, no dia 01/05/2017, cuja quitação deve se dar no dia 01/02/2018. Considere ainda as seguintes taxas de câmbio:

01/05/2017: R\$ 1,80

31/12/2017: R\$ 1,95

Ora, no dia do Empréstimo, seu valor foi lançado por $10.000 \times 1,80 = \text{R\$ } 18.000$, porém, ao término do exercício, as DC devem ser “atualizadas” para o câmbio de fechamento, logo seu novo valor é $10.000 \times 1,95 = \text{R\$ } 19.500$.

Dessa forma a Cia., ao final, reconheceu uma **Empréstimo de R\$ 19.500, despesa financeira de R\$ 1.500**

Ex2: em 01/7/2017 uma empresa vende a prazo, para um cliente no exterior (exportação), no valor total de US\$ 200.000,00. Sabendo que as taxas de câmbio são as abaixo, calcule a Receita de Vendas em julho:

01/7/2017: R\$ 3,20

31/7/2017: R\$ 3,00

Taxa Média (julho): R\$ 3,10

Ora, no dia da venda a empresa reconhece uma receita de venda de $3,20 \times 200.000 = \text{R\$ } 640.000$, mas ao final do mês a taxa é de 3,00, logo $3,00 \times 200.000 = \text{R\$ } 600.000$. Houve, então diminuição do ativo (*Duplicata a receber*).

Dessa forma a Cia. reconheceu uma **Receita de Vendas de R\$ 640.000, despesa financeira de R\$ 40.000**

Observações:

- Também sofrem c/ **VCA** e **VCP** as **disponibilidades de caixa em moeda estrangeira**, ou seja, não são contabilizadas no AAC.
- **Importação de mercadorias:** devem ser **mensuradas** mediante a **conversão da moeda estrangeira pela taxa de câmbio vigente na data do DESEMBARQUE aduaneiro**.
- **Muito Cuidado!** Quando há **valorização do real**, a taxa cambial diminui, ou seja, o valor [em R\$] que consta no BP será REDUZIDO, portanto, teremos uma **VCP**.

INVESTIMENTO EM COLIGADA, CONTROLADA E ECC – CPC 18

MÉTODO DO CUSTO

Método do custo: valor da PS será **quase sempre avaliado pelo custo de aquisição**, independentemente se o PL da investida variar. **Exceção:** SE investida tiver uma **PERDA¹ de difícil recuperação**, a participação societária será “reavaliada” conforme visto abaixo (só vale para o Método do Custo).

¹PERDA: a perda estimada só é registrada quando a perda é “definitiva”, ou seja, de **difícil ou improvável recuperação**.

Isso ocorre pelo fato do mercado oscilar muito, de forma que uma ação que hoje vale \$10, amanhã poderá valer \$5, e depois \$15. Portanto registra-se, por prudência, apenas aquela perda muito improvável de ser recuperada.

Na compra de ações	Lançamento da PERDA de difícil recuperação: \$100	No Balanço
D – Invest. 3.000	D – Despesa com Perdas na Realização de Investimento 100	Invest. 3.000
C – Caixa 3.000	C – Perdas Estimadas na Realização de Investimentos 100	PERI (100)

Reversão da PERI: valor da reversão / receita **ATÉ o limite do saldo das Perdas Registradas (PERI)**. No caso acima, supondo que houve “ganho” de **\$150**, registra-se o seguinte:

Lançamento do GANHO: \$150	No Balanço
D – Receita com Reversão da PERI 100	Invest. 3.000
D – Perdas Estimadas na Realização de Investimentos 100	PERI 0

Os \$50 a mais não interessam aqui, e serão registrados, de forma natural, no momento da venda das ações.

Cuidado! Apesar de estar fora de uso, algumas questões ainda utilizam a nomenclatura Provisão. Na hora da prova, não considerar isso como errado.

MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP)

MEP: equivalência do **PL da investida** e a **PS na investidora**. Variações no PL da investida alteram o valor da PS na mesma proporção. Inicialmente é reconhecido pelo custo e posteriormente feitos os ajustes necessários.

COLIGADAS	Investidora possui INFLUÊNCIA SIGNIFICATIVA na investida – poder de PARTICIPAR das decisões sobre políticas financeiras e operacionais , <u>SEM que haja controle individual ou conjunto</u>	Presunção <u>> 20% CV (ON)</u>
CONTROLADAS	Controladora é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, permanentemente, PREPONDERÂNCIA nas deliberações sociais e o poder de ELEGER a MAIORIA dos administradores. É o poder de GOVERNAR as políticas financeiras e operacionais	Presunção <u>> 50% CV (ON)</u>
CONTROLE COMUM	Ocorre quando duas Cias. (B e C) estão sob CONTROLE (>50% CV) de uma única investida (A), logo qualquer participação de B em C será avaliada pelo MEP	

OUTRAS DEFINIÇÕES

NEGÓCIO EM CONJUNTO: é um negócio que 2+ partes têm controle conjunto.

CONTROLE CONJUNTO: compartilhamento, **contratualmente convencionado**, do controle de negócio, no qual as **decisões exigem consentimento UNÂNIME** das partes que compartilham o controle (empreendedores).

EMPREENDIMENTO CONTROLADO EM CONJUNTO (Joint Venture): é um **acordo conjunto** por meio do qual as partes (*joint venturer*), que detêm o controle em conjunto, têm **direitos sobre os ativos líquidos** (PL) – nasce uma **nova PJ**

OPERAÇÕES COBRADAS EM PROVA

	MEP	CUSTO
LUCRO	Há ↑ PL da investida, na investidora: D - Participação Societária (% _{CS} x ↑ PL) C - RECEITA com Equivalência Patrimonial	NÃO se faz NADA
PREJUÍZO	Há ↓ PL da investida, logo, na investidora: C - Participação Societária (% _{CS} x ↓ PL) D - Resultado Negativo c/ Equiv. Patrimonial Se eventualmente o PL da investida fica abaixo de \$0,00 (passivo a descoberto), <u>ou RNEP seja maior que o próprio investimento</u> , tem-se: <u>Se coligada:</u> não faz mais nada (investimento societário fica \$0,00). <u>Se controladora:</u> há participação no prejuízo , resultando em um investimento societário \$0,00 e: D - Perda com Equivalência Patrimonial C - Provisão p/ Passivo a Descoberto de Controlada	NÃO se faz NADA

	MEP	CUSTO
DIVIDENDOS ¹	<p>Na distribuição dos dividendos há ↓ PL da investida, mas não há qualquer influência sobre sua DRE. Na investidora:</p> <p>C – Participação Societária (%_{CS} x dividendos) D – Disponível ou Dividendos a Receber</p> <p>Portanto 1º ocorre o lucro (↑ PS) e depois a distribuição de dividendos (↓ PS), ou seja:</p> <div style="background-color: orange; padding: 10px; text-align: center;"> NÃO há RECEITA com dividendos </div> <p>Cuidado! Os dividendos só reduzem o PL quando pagos! Dividendos PROPOSTOS não alteram o PL, pois seu lançamento é:</p> <p>C – Dividendos a pagar (PASSIVO) D – Dividendos Propostos (PASSIVO)</p>	<p>Regra 01 – dividendos recebidos até 06 meses da data de aquisição dos investimentos (=MEP)</p> <p>D – Disponível ou Dividendos a Receber C – Participações Societárias</p> <p>Regra 02 – dividendos recebidos após 06 meses da data de aquisição dos investimentos.</p> <p>D – Disponível ou Dividendos a Receber C – Receita de Dividendos</p>
ALTERAÇÕES NO PL	<p>AJUSTES no PL da investida (↑ ↓) – “Outros resultados abrangentes” na investida e:</p> <p>D / C – Participação Societária C / D – Ajuste [...] recíproco → PL</p> <p>Esses ajustes são contas do PL, resultados abrangentes → NÃO vai a resultado, pois não é ganho nem perda real. É variação diretamente no PL, sem trânsito no resultado!</p> <p>EX: Ajuste Acumulado de Conversão - AAC (ganho/perda por variação cambial); Ajuste de Avaliação Patrimonial – AAP</p>	<p>NÃO se faz NADA, exceto quando a investida tiver uma <u>perda de difícil recuperação</u>.</p>

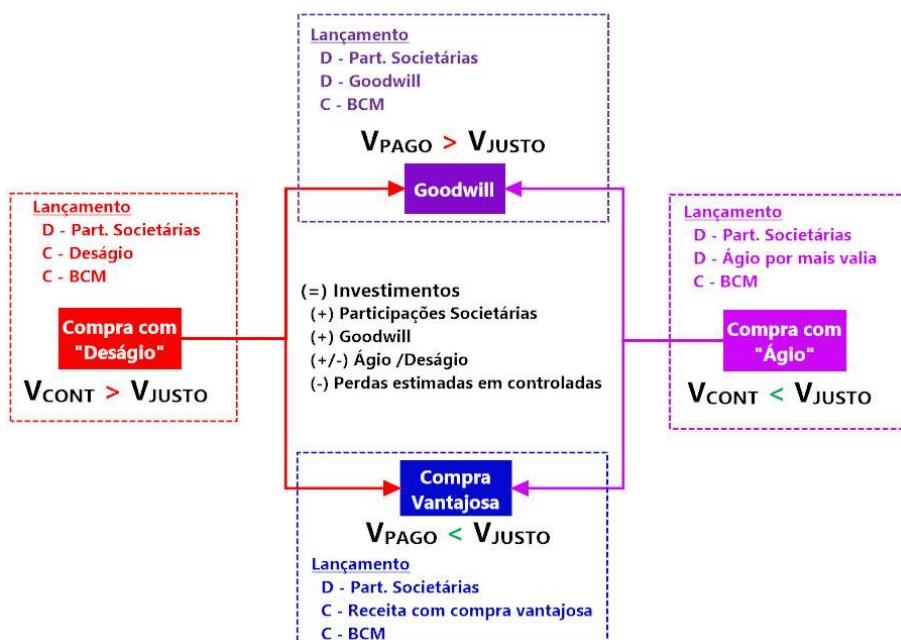
NÃO USO DO MEP

1- Qualquer parcela de investimento em **coligada** ou em **controlada**, ou em **ECC**, que a **Cia. tenha INTENÇÃO DE VENDER (- investimento – CPC 48)**, deve ser **contabilizada pelo VALOR JUSTO**. Exemplo: [AQUI](#)

2- A entidade deve descontinuar o uso do MEP a partir da data em que o **investimento deixar de se qualificar como coligada, controlada, ou como ECC**.

Se o **interesse remanescente** no investimento, antes qualificado como uma coligada, uma controlada, ou um empreendimento controlado em conjunto, for um ativo financeiro, a entidade deve mensurá-lo ao **VALOR JUSTO**.

GOODWILL E MAIS VALIA



OBSERVAÇÕES

- Goodwill: inclui-se no Vc do investimento; **NÃO amortiza**, mas **SUJEITA-SE ao teste de recuperabilidade**;
- Goodwill no balanço individual: integra o **valor do investimento**
- Goodwill no balanço consolidado: pertence ao **ativo INTANGÍVEL**
- V_{CONT}: valor registrado na contabilidade da investida;
- V_{JUSTO}: valor que leva em conta os ativos e passivos líquidos, que pode diferenciar do V_{CONT} pelo fato de haver, por exemplo, uma máquina registrada no ativo por um valor menor do que o real.

ÁGIO POR MAIS-VALIA

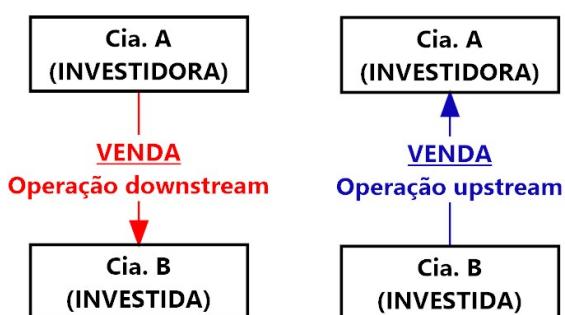
O **ágio por mais-valia** é **AMORTIZADO** em função da realização dos ativos da investida que lhe deram origem, podendo tal ser total, através de baixa, ou parcial, proporcionalmente à depreciação, amortização ou exaustão.

Ex: Seja o ágio mais-valia de R\$ 5.000,00 surgido em virtude de o terreno ter um valor justo superior ao seu valor contábil. Se ele perde metade do valor por *impairment*, então, daremos baixa em metade do ágio. Assim:

D - Resultado Negativo de Equivalência Patrimonial	2.500 (metade de 5.000,00)
C - Ágio Mais-Valia	2.500 (idem)

LUCROS NÃO REALIZADOS – TRANSAÇÕES UPSTREAM E DOWNSTREAM

Considera-se **REALIZADO o lucro quando o ativo for vendido para TERCEIROS**, logo, quaisquer **lucros na venda ENTRE ELAS** serão **LNR**. O LNR está “amarrado” no estoque de quem comprou. A partir do momento que ela vende para um terceiro, o lucro passa a ser realizado. Assim, **para encontrar o LNR**:



"A" comprou mercadorias por \$120 e as vendeu para "B", por \$200, obtendo um **lucro de \$80**. Este lucro, por enquanto, é NÃO realizado, pois estão "amarrados" ao estoque de "B".

Depois dessa operação, existem três possibilidades:

- 1) B **não vende nenhuma** mercadoria a 3º: **LNR = \$80**
- 2) B **vende x%** das mercadorias a 3º, restando y%: **LNR = y% de \$80**
- 3) B **vende tudo** para 3º: **LNR = \$0, pois tudo foi realizado**

Observações:

- O exemplo vale tanto na venda de A para B quanto de B para A
- Para identificação do LNR não interessa saber quanto foi o lucro na "revenda", seja de "A" / "B" para 3º

Apesar de mencionar estoque, o **mesmo procedimento vale para a venda de QUALQUER ATIVO** (imobilizado, intangível, etc.)

TRATAMENTO DOS LNR NO MEP

CONTROLE – LNR são totalmente eliminados do ganho que seria efetivado.	Downstream	1º - Calculo % de participação no lucro total
	Upstream	2º - Retiro do % de participação no lucro total TODO LNR → REP = (Lucro x %_{PART}) - LNR
COLIGAÇÃO – ajusto o LL da Coligada antes.	Downstream	1º - Calculo % de participação no lucro total
	Upstream	2º - Retiro do % de participação no lucro total SÓ LNR proporcional → REP = (Lucro - LNR) x %_{PART}

Atenção! Quando for realizar a **ANÁLISE** se é coligada ou controlada deve-se levar em consideração qualquer tipo de opção de compra **OU** valores passíveis de conversão em CS (como debêntures e BS) que a investidora tem no que tange as ações da investida. Para **fins de CÁLCULO** considera-se o **valor que EFETIVAMENTE pertence à controladora**.

COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS – CPC 15 (R1)

Negócios: é um **conjunto integrado de ATIVIDADES E ATIVOS** capaz de ser conduzido e gerenciado para gerar retorno, na forma de **DIVIDENDOS, redução de custos ou outros benefícios econômicos.**

Combinação de Negócios: **OPERAÇÃO** ou outro **EVENTO** por meio do qual um **ADQUIRENTE obtém o CONTROLE** de um ou mais negócios, *independente* da forma jurídica da operação. Abrange também as **fusões entre partes independentes.** **NÃO se enquadram na definição de combinação de negócios:**

- a) Empreendimentos **controlados em conjunto** (*joint venture*)
- b) Aquisição de ativo ou grupo de ativo que não constitua negócio.
- c) Combinação de entidades ou negócios sob **controle comum**.

Exemplos de *Combinação de Negócios*:

- Compra de controle
- Fusão e Incorporação

RECONHECIMENTOS

Ativos e Passivos são reconhecidos pelos seus V _{JUSTO}	Valor transação MAIOR que Ativos <i>menos</i> Passivos adquiridos GOODWILL (intangível)	Valor transação MENOR que Ativos <i>menos</i> Passivos adquiridos COMPRA VANTAJOSA
--	--	---

DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS – CPC 36 (R3)

São as DC de grupo econômico, em que os A, P, PL, R, D e DFC da controladora e suas controladas (coligadas) são apresentados como se fossem ÚNICA entidade ECONÔMICA.

- Lei 6.404: Cias. ABERTAS >30% do seu PL investidos em controladas;
- CVM: QUALQUER Cia. ABERTA que possua investimento em controladas (independente do %)
- Coligadas: NÃO precisam consolidar – o que define a obrigatoriedade de consolidar é o controle;
- Entidade de investimento: NÃO DEVE consolidar as suas controladas.

AJUSTES SEGUNDO A LEI 6.404/76 (ART. 250)

Das DFs consolidadas serão **EXCLUÍDAS** (ajustes de eliminação):

1. As **participações de UMA EM OUTRA**;
2. Os saldos de **QUAISQUER contas ENTRE as sociedades** – valores a receber e/ou a pagar inter-companhias.
3. **LNR:** as parcelas dos **resultados do exercício, dos LPA e do custo de estoques** ou do AÑC que corresponderem a **resultados, AINDA NÃO REALIZADOS, de negócios ENTRE as sociedades**

A participação dos acionistas NÃO controladores no PL [BP] e LLE [DRE] **será DESTACADA** nas DFs consolidadas.

A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no AÑC, com dedução da provisão adequada para perdas já comprovadas, e será objeto de NE.

As controladas, cujo ES termine mais de 60 dias antes da data do **encerramento do exercício** da controladora, **elaborarão DF extraordinárias** em data compreendida nesse prazo.

DFs consolidadas devem ter MESMA data-base, e, se necessário, a **CONTROLADA** deve elaborar informações adicionais de mesma data que as DCs da controladora. **NÃO sendo possível, a controladora utiliza a última DF da controlada, elaborada a no MÁX. 2 meses.**

AJUSTE NO BP

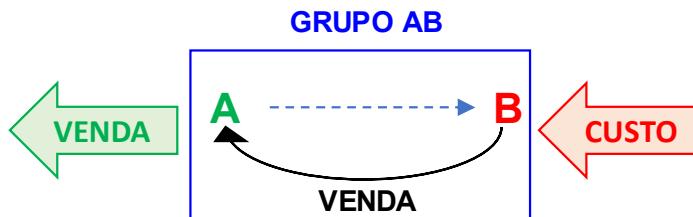
Participações de uma Cia. na outra (ITEM 1)	<p>A possui 100% do PL de B.</p> <p><u>Ex:</u> A possui 100% do PL de B ($INV_A = PL_B$). Desta forma, no BP consolidado, no PL, TODO o valor será eliminado (não há minoritários).</p>
	<p>A possui MENOS de 100% do PL de B.</p> <p><u>Ex:</u> A possui 70% do PL de B. Elimina-se os 70.000, restando no consolidado, no PL, apenas os 30.000 (minoritários ou majoritários não controladores).</p> <p><u>PL Consolidado</u> Participação dos Minoritários.....30.000</p>
	<p>A possui X% do PL de B, mas há parte em LNR</p> <p><u>Ex:</u> A possui 70% do PL de 100.000 de B, porém ao invés do INV_A estar contabilizado como 75.000, consta apenas 65.000. Pode-se afirmar <u>com certeza</u> que há LNR de 5.000 advindos, <i>geralmente</i>, de estoques não vendidos (pode ser de outros itens também)</p> <p><u>PL Consolidado</u> Participação dos Minoritários.....30.000</p>
<u>Goodwill:</u> fica no INTANGÍVEL do consolidado .	
<u>Mais valia:</u> somada ao valor do ativo que a gerou. <u>Ex:</u> terreno avaliado a valor justo. No consolidado: Terrenos.....170.000 Terreno XY.....150.000 Mais Valia.....20.000	

Valores a receber e a pagar intercompanhias (ITEM 2)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%;"><u>ATIVO de A</u></td><td></td></tr> <tr> <td>Contas a Receber de B.....50</td><td></td></tr> <tr> <td style="border-top: 1px dotted black;"><u>PASSIVO de B</u></td><td></td></tr> <tr> <td>Fornecedores A.....50</td><td></td></tr> <tr> <td style="border-top: 1px dotted black;"><u>LANÇAMENTO</u></td><td></td></tr> <tr> <td>C – Contas a receber de B</td><td style="text-align: right;">50 →</td></tr> <tr> <td>no BP de A</td><td></td></tr> <tr> <td>D – Fornecedores A</td><td style="text-align: right;">50 →</td></tr> <tr> <td>no BP de B</td><td></td></tr> </table>	<u>ATIVO de A</u>		Contas a Receber de B.....50		<u>PASSIVO de B</u>		Fornecedores A.....50		<u>LANÇAMENTO</u>		C – Contas a receber de B	50 →	no BP de A		D – Fornecedores A	50 →	no BP de B	
<u>ATIVO de A</u>																			
Contas a Receber de B.....50																			
<u>PASSIVO de B</u>																			
Fornecedores A.....50																			
<u>LANÇAMENTO</u>																			
C – Contas a receber de B	50 →																		
no BP de A																			
D – Fornecedores A	50 →																		
no BP de B																			

<u>LNR</u> (ITEM 3)	Lucro no PL de uma, que por inclusão está no Ativo da outra. São aqueles decorrentes de venda de uma para outra = Lucro retido nos Estoques , tem que ser retirado do valor dos estoques. <u>LANCAMENTO</u> D – PL da Cia que vendeu (geralmente controlada)/ Lucro do Exercícios C – Estoques da Cia que adquiriu (geralmente controladora) em valor = LNR
------------------------	--

PL_{CONSOLIDADO} = PL_{CONTROLADORA} + Participação dos Minoritários (não controladores)

AJUSTE NA DRE



1 – A controladora (A) **não vende NADA**, logo o “grupo AB” não vendeu “para fora”

B (controlada)	A (controladora)	Consolidado
(+) Venda 100.000 p/ A	-	-
(-) CMV (60.000)	-	-
(=) LB 40.000 (0% real.)	-	-

Lançamento Elimin.
(lembra que é inter-Cias)

D – Vendas 100.000
C – CMV 60.000
C – Estq 40.000 (LNR)

2 – A controladora (A) **vendeu TUDO** por 150.00

B (controlada)	A (controladora)	Consolidado
(+) Venda 100.000 p/ A	(+) Venda 150.000 p/ fora	(+) Venda 150.000
(-) CMV (60.000)	(-) CMV (100.000)	(-) CMV (60.000)
(=) LB 40.000 (100% real.)	(=) LB 50.000	(=) LB 90.000

Lançamento Elimin.
(lembra que é inter-Cias)

D – Vendas 100.000
C – CMV 100.000

3 – A controladora (A) **vendeu APENAS 70%** das mercadorias por 120.000

B (controlada)	A (controladora)	Consolidado
(+) Venda 100.000	(+) Venda 120.000	(+) Venda 120.000
(-) CMV (60.000)	(-) CMV (70.000)	(-) CMV (42.000)**
(=) LB 40.000 (70% real.)*	(=) LB 50.000	(=) LB 78.000

Lançamento Elimin.
(lembra que é inter-Cias)

D – Vendas 100.000
C – CMV 88.000
C – Estq 12.000 (LNR)

** O CMV do “grupo AB” é $60.000 \times 70\% = 42.000$

Como calcular o lançamento de eliminação?

- 1) Soma linha a linha e subtrai do total do consolidado. Assim, na hipótese 3, por exemplo:
 - a. Venda = 100.000 (B) + 120.000 (A) = 220.000
 - b. CMV = 60.000 (B) + 70.000 (B) = 130.000
 - c. LB = 40.000 (B) + 50.000 (B) = 90.000
- 2) Subtrair do total acima o valor encontrado no consolidado. Assim:
 - a. Vendas – Vendas_{CONSOL} = 220.000 – 120.000 = **100.000**
 - b. CMV – CMV_{CONSOL} = 130.000 – 42.000 = **88.000**
 - c. LB – LB_{CONSOL} = 90.000 – 78.000 = **12.000**
- 3) Fazer o lançamento de retificação.

POLÍTICAS, ESTIMATIVAS CONTÁBEIS E RETIFICAÇÃO DE ERROS – CPC 23

Objetivo CPC 23: melhorar a **relevância** e a **confiabilidade** das DC, e permitir sua **COMPARABILIDADE** ao longo do tempo com as DC de outras entidades (ex: comparar o BP₂₀₁₇ com BP₂₀₁₈).

POLÍTICA CONTÁBIL

Conceito: São os **princípios**, as **bases**, as **convenções**, as **regras** e as **práticas específicas** aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de DC. A política muda a forma de **RECONHECIMENTO** e/ou a forma de **MENSURAÇÃO** de um A, P, R ou D.

ALTERAÇÃO DA POLÍTICA CONTÁBIL

A princípio, a fim de manter a consistência das DCs, a entidade não deveria mudar sua política, porém, ela **DEVE ALTERÁ-LA APENAS SE:**

- 1) For exigida por um CPC (**mudança obrigatória**);
- 2) Resultar em informação confiável e mais relevante nas DC sobre os efeitos das transações, outros eventos ou condições acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho ou dos FC (**mudança voluntária**).

A mudança da **POLÍTICA** contábil **deve ser aplicada RETROSPECTIVAMENTE**, como se ela tivesse sido sempre aplicada, a tantos períodos anteriores¹ quanto possíveis – permite comparabilidade!

¹Quando for **impraticável** determinar o período dos efeitos para um ou mais períodos anteriores, a entidade deve aplicar a nova política contábil aos saldos **mais antigo para o qual seja praticável a aplicação retrospectiva**.

Os ajustes eventualmente feitos devem ser **contabilizados como AAP** (PL – Ajuste de Exercícios Anteriores)

ESTIMATIVAS CONTÁBEIS

Conceito: AJUSTE nos **SALDOS CONTÁBEIS** que decorre da **avaliação da situação atual e das obrigações e benefícios futuros**. As alterações nas estimativas contábeis **decorrem de NOVA informação ou inovações** e, portanto, **NÃO são retificações de erros**.

- A estimativa envolve JULGAMENTOS baseados na última informação disponível e confiável;
- O uso de estimativas razoáveis é essencial e **NÃO reduz sua confiabilidade**;
- *Exemplos:* PECLD, VJusto de Ativos/Passivos Financeiros, Vida Útil, Obrigações de Garantias e Nível de Obsolescência do Estoque

ALTERAÇÃO NA ESTIMATIVA CONTÁBIL

A mudança da **ESTIMATIVA** contábil **deve ser aplicada PROSPECTIVAMENTE**, para os **PERÍODOS DA MUDANÇA (corrente) e FUTURO**.

Cuidado! A **mudança na base de avaliação** é uma mudança na **POLÍTICA** contábil e não na estimativa. Se for **difícil distinguir uma mudança na política de uma na estimativa**, a mudança é **tratada como estimativa**.

Se a **mudança na estimativa** resultar em **mudanças em ativos, passivos ou do PL**, ela deve ser **reconhecida** pelo **ajuste no correspondente item do Ativo, Passivo ou PL no PERÍODO DA MUDANÇA**.

ERRO

Erros podem ocorrer no registro, na mensuração, na apresentação ou na divulgação de elementos de DC, que **NÃO estarão em conformidade, se contiverem erros materiais ("relevantes") ou erros imateriais ("irrelevantes")**.

Erro de períodos anteriores são omissões e incorreções nas DCs de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação confiável que:

- (a) estava **DISPONÍVEL** quando da **autorização para divulgação das DC** desses períodos; e
- (b) pudesse ter sido **RAZOAVELMENTE OBTIDA** e levada em consideração.

Omissão Material ou Incorreção Material: **omissão ou informação incorreta** que puder, **individual ou coletivamente, INFLUENCIAR as decisões dos usuários** (lembre do conceito de relevância na Auditoria).

CORREÇÃO DE ERROS

A **Um erro de período anterior** deve ser **CORRIGIDO** por **REAPRESENTAÇÃO RETROSPECTIVA**, como se um erro de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido, salvo quando for impraticável¹.

¹Quando for **impraticável** determinar o **montante do erro** para **todos os períodos anteriores**, a entidade retifica a informação comparativa **prospectivamente a partir da data mais antiga praticável**.

A **retificação de erro anterior** deve ser **EXCLUÍDA** dos resultados do período em que o erro é descoberto, mas **divulgada** nas NE.

ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Finalidade: auxiliar os usuários na tomada de decisões. A análise de balanços **não é exigida por lei**.

ANÁLISE VERTICAL (ANÁLISE DE ESTRUTURA)

Quanto cada **conta ou grupo de conta representa no seu conjunto**. Exemplo:

1. Ativo Total.....	100.000
1.1 Ativo Circulante.....	30.000 (30% do A _{TOTAL})
1.1.1 Caixa.....	10.000 (10% do A _{TOTAL})

A análise vertical pode ser feita perante Passivo, Ativo, Resultado (DRE – **base sempre as V_{LÍQUIDAS} = R_{LÍQUIDAS}**)

ANÁLISE HORIZONTAL (ANÁLISE DE TENDÊNCIA OU DE EVOLUÇÃO)

ANO BASE: X₁		ANO X₂	X ₁ → X ₂
Ativo Total 1.000.000	100%	Ativo Total 1.350.000	+ 35%
Ativo Circulante 300.000	30%	Ativo Circulante 300.000	0%
Caixa 200.000	20%	Caixa 150.000	- 25%
Ativo não circulante 700.000	70%	Ativo não circulante 1.050.000	+ 50%
Imobilizado 500.000	50%	Imobilizado 700.000	+ 40%

Feita a análise vertical em X₁, pode-se fazer uma análise nos anos seguintes, **tomando como base sempre o ano X₁**. Uma análise horizontal do resultado (base: V_{LÍQUIDAS}) pode mostrar que, mesmo o lucro aumentando, existe a **tendência** de, após determinado tempo, a empresa apresentar prejuízo.

ANÁLISE POR QUOCIENTES

QUOCIENTES FINANCEIROS

ÍNDICES FINANCEIROS DE LIQUIDEZ

Avaliam a capacidade de pagamento da empresa no curto e longo prazo

Liquidez imediata ou instantânea: capacidade de pagamento imediato das obrigações de CP	$\frac{Disponível}{PC}$
Liquidez comum / corrente: capacidade de pagamento das obrigações de CP utilizando disponibilidades e direitos de CP.	$\frac{AC}{PC}$
Liquidez Seca (teste ácido): capacidade de pagamento das obrigações de CP utilizando disponibilidades e duplicatas a receber.	$\frac{AC - Estoques - Desp. Antecipadas}{PC}$
Liquidez geral / total: capacidade de pagamento das obrigações de CP e LP utilizando disponibilidades e direitos de CP e LP.	$\frac{AC + A\tilde{N}C_{RLP} - Desp. Antecipaas}{PC + P\tilde{N}C}$
Solvência geral / Margem de garantia: ativo total dividido pelo passivo exigível total.	$\frac{A_{TOTAL} - Desp. Antecipadas}{P_{TOTAL}}$

ÍNDICES FINANCEIROS DE ESTRUTURA DE CAPITAL / ENDIVIDAMENTO

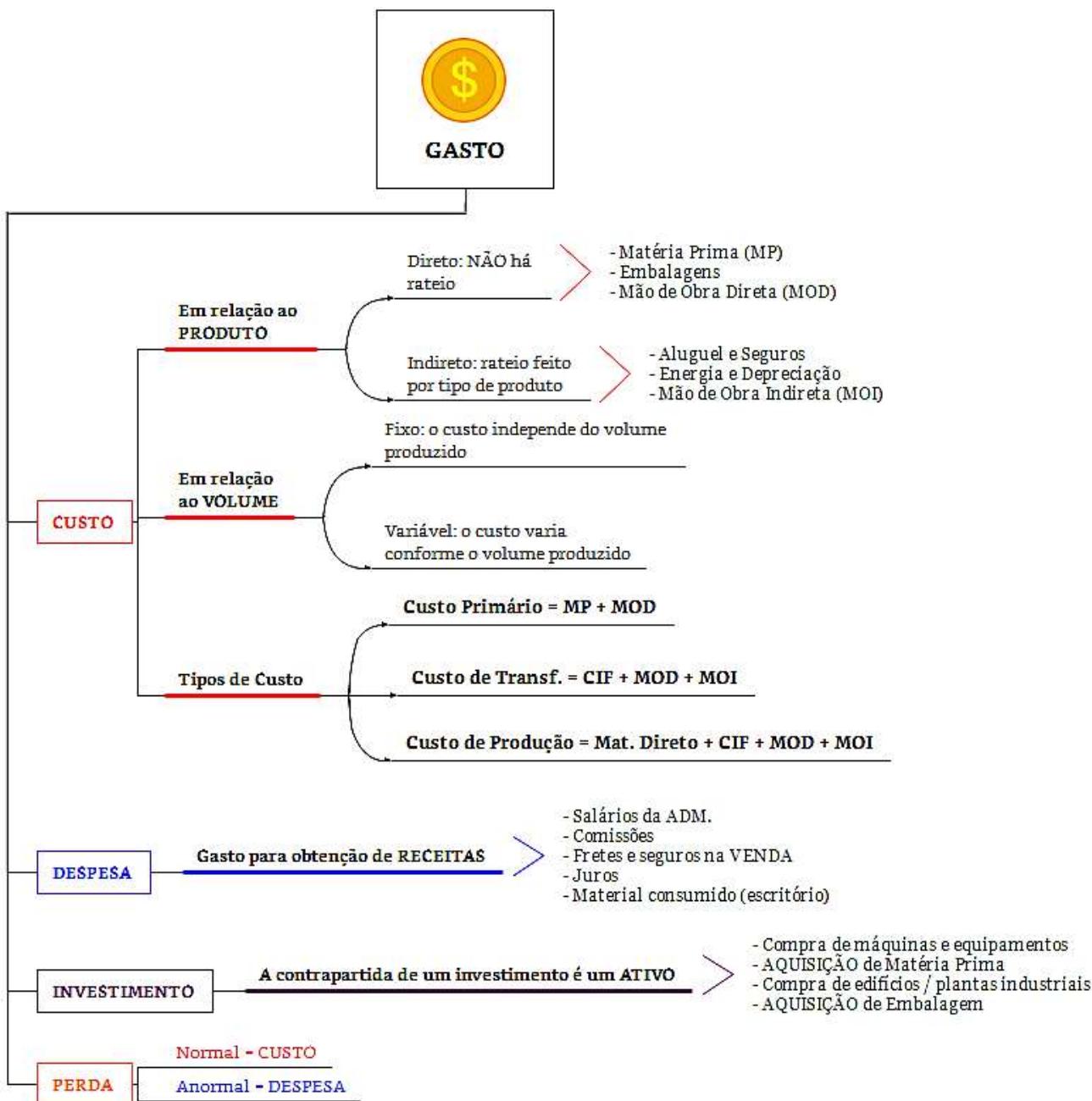
Composição do Endividamento: o quanto de obrigações de CP em relação às obrigações totais. Quanto menor, melhor.	$\frac{PC}{PC + P\tilde{N}C}$
Grau de Endividamento: quanto a empresa tem de recursos de terceiros para financiar seu capital próprio (PL).	$\frac{PC + P\tilde{N}C}{PL}$
Índice de Imobilização do Capital Próprio (PL): capital investido em <i>Int. + Imob. + Inv.</i> = A _{NC} – A _{RLP} .	$\frac{Int. + Imob. + Inv.}{PL}$

QUOCIENTES ECONÔMICOS

ÍNDICES ECONÔMICOS DE RENTABILIDADE	
Índice de Giro do Ativo	$\frac{V_{líquidas}}{A_{TOTAL}}$
Índice de Grito do Ativo Operacional	$\frac{V_{líquidas}}{AC + Imob. + Int.}$
Margem Bruta	$\frac{L_{bruto}}{V_{líquidas}}$
Margem Operacional: L _{OPERACIONAL} é o que vem antes das provisões para IR e CSLL	$\frac{L_{operacional}}{V_{líquidas}}$
Margem Líquida	$\frac{L_{líquido}}{V_{líquidas}}$
Rentabilidade do Ativo (ROI)	$\frac{L_{líquido}}{A_{TOTAL}} = \text{Giro Ativo} \times \text{Margem Líquida}$
Payback	$\frac{1}{ROI}$
Rentabilidade do PL	$\frac{L_{líquido}}{PL}$
Grau de Alavancagem Financeira (GAF): é o uso de recursos de terceiros para alavancar sua rentabilidade.	$\frac{\text{Rentabilidade do PL}}{\text{ROI} + \frac{\text{Despesas Financeiras}}{\text{Ativo}}}$

CONTABILIDADE DE CUSTOS

GASTOS - CONCEITOS



SISTEMAS DE CUSTEIO

CUSTEIO DIRETO OU VARIÁVEL

Apenas os **CUSTOS DIRETOS/VARIÁVEIS** são incorporados aos produtos. Os custos fixos são considerados despesas. Acaba implicando em estoques subavaliados → LL menor → tributação menor → **Fisco NÃO aceita**. Desta forma, esse método possui apenas fins gerenciais e não finalidade tributária / fiscal, nem para fins contábeis (não obedece aos princípios da contabilidade).

- Geralmente se resume a **MOD + MP + Embalagem**

CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Método em que **TODOS os CUSTOS são absorvidos** pelos produtos fabricados, sejam eles **diretos ou indiretos**. Passo a passo para resolver as questões (bem lógico e simples):

1. Separar Custos e Despesas
2. Separar Custos em Diretos e Indiretos
3. Apropriar os Custos Diretos aos produtos
4. Ratear os Custos Indiretos e apropriá-los aos produtos

Este método sim pode ser **utilizado para fins contábeis e fiscais**.

CUSTEIO ABC – ACTIVITY BASED COSTING

Consiste em **elencar ATIVIDADES** p/ a produção (RH, materiais, financeiros, etc.) e apropriar **custos INDIRETOS** a elas. A finalidade é **eliminar as arbitrariedades**.

- Excepcionalmente pode ser aplicado a custos diretos
- Pode auxiliar na análise das atividades c/ alto custo e as otimizar

DEPARTAMENTALIZAÇÃO

Departamentalização: é um **critério de rateio** dos Custos Indiretos de Fabricação (CIF) no qual estes são apropriados primeiramente a **DEPARTAMENTOS** para, **após isso, serem RATEADOS nos produtos**, visando à diminuição das distorções. Os departamentos podem ser:

- *De Produção*: diretamente envolvidos na produção;
- *De Serviços*: prestam serviços auxiliares aos departamentos de produção (área administrativa). **Geralmente seus custos não são apropriados**.

Departamento: **unidade mínima ADMINISTRATIVA para a Contabilidade de Custos**, representada por pessoas e máquinas (na maioria dos casos), em que se desenvolvem atividades homogêneas.

Centro de Custos: **unidade mínima de acumulação de Custos INDIRETOS**. Mas não é necessariamente uma unidade administrativa, só ocorrendo quando coincide o centro de custos com o próprio departamento.

PRODUÇÃO CONJUNTA

Ocorre quando uma **mesma MP pode dar origem** à diversos tipos de produtos distintos, como por exemplo o petróleo, que pode originar gasolina, plástico, asfalto, etc. No entanto, os diversos tipos de produtos têm importâncias distintas para cada indústria, por isso são segregados em 3 categorias:

- Coprodutos: não há distinção de importância. Possuem **mesmo tratamento** dado aos estoques normais.
- Subprodutos: possui mercado estável, de venda regular e certa. A receita de venda é insignificante.
- Sucatas: vendas esporádicas e incertas, ou seja, eventuais receitas. É, assim, uma Receita Não Operacional

OUTROS MÉTODOS

Custo Padrão: Custos são **apropriados à produção por ESTIMATIVA** e não pelos valores reais. Possui fins gerenciais, e não contábeis.

RKW: considera-se não só os gastos de produção, mas também com vendas, ou seja, gastos ANTES, DURANTE e DEPOIS da produção.

MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

Margem de contribuição é o **quanto sobra da receita** obtida com as vendas dos produtos e serviços para pagar os custos fixos, **APÓS o pagamento dos custos e despesas variáveis**. É um indicador de RENTABILIDADE. Matematicamente:

$$MC = \text{Preço VENDA} - (\text{Custos e Despesas VARIÁVEIS})$$

$$MC\% = \frac{MC}{\text{Preço VENDA}}$$

Pontos de atenção:

- O preço de venda deve ser **LÍQUIDO de tributos** sobre vendas (o IRPJ, por exemplo, não é deduzido);
- Dentre as despesas que mais caem está a “Comissão de Vendedores” (geralmente um % sobre as vendas);
- Maximizar o LUCRO é maximizar a MC (isso é muito cobrado!)
- As questões tentam confundir quantidade vendida com quantidade produzida para o cálculo da receita. O correto é o uso da **quantidade VENDIDA**;

Teoria da Restrição: muitas questões mencionam que a capacidade de produção da indústria não é suficiente para produzir todos os produtos. Dessa forma ela dá uma lista, geralmente 3 produtos, e pede para escolher qual o mais rentável. Para esse cálculo, basta encontrar a **MC_{UNITÁRIA}** de cada produto dividir pelo fator limitador:

$$\frac{MC_{UNITÁRIA}}{\text{Fator Limitador}_{UNITÁRIO}}$$

Geralmente o Fator Limitador é a Mão de Obra Direta ([questão exemplo](#)). Opta-se pelo produto que tiver o **MAIOR resultado** da divisão feita acima.

PONTO DE EQUILÍBRIO

O ponto de equilíbrio (PE) é uma **QUANTIDADE**, que pode ser calculada basicamente de 3 formas diferentes:

$PE_{CONTÁBIL} = \frac{\text{Custos e Despesas FIXAS}}{MC_{UNITÁRIA}}$	É o ponto em que o lucro da empresa é ZERO , ou seja, custos e despesas, fixos e variáveis, estão cobertos. Chamando de <i>break even</i>
$PE_{ECONÔMICO} = \frac{\text{Custos e Despesas FIXAS} + \text{Margem de Lucro}}{MC_{UNITÁRIA}}$	A empresa não só cobriu todos os seus custos e despesas, mas obteve LUCRO , ou seja, o “ <i>custo de oportunidade foi recuperado</i> ”
$PE_{FINANCEIRO} = \frac{\text{Custos e Despesas FIXAS} - \text{Depreciação}}{MC_{UNITÁRIA}}$	É o ponto de equilíbrio que não leva em consideração Depreciação, Amortização e Exaustão.

EXTRA - QUESTÕES (TEC)

São questões de várias bancas (basta excluir das questões as bancas que não te interessam) e níveis (questões simples às complexas). Complemente esse caderno com questões que você já selecionou como favoritas / importantes, para revisar nas semanas anteriores à prova. Aliando este resumo com a resolução de questões você certamente estará MUITO bem preparado(a)!



Link (Contabilidade Geral e Avançada): <https://tec.ec/s/QbOqo>

Link (Contabilidade de Custos): <https://tec.ec/s/Qb147>